

KATIA CEJIE

# Väsentlig anknytning – ytterligare tio år med rättspraxis från HFD

*I artikeln analyseras de senaste tio årens praxis från Högsta förvaltningsdomstolen avseende bedömningen huruvida en skattskyldig person har väsentlig anknytning till Sverige eller inte. En jämförelse görs med äldre praxis och med tidigare publicerad litteratur på området.<sup>1</sup> Analysen sker främst i förhållande till de tre anknytningsfaktorerna bostad inrättad för åretruntbruk, familj och väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige, eftersom det är beträffande dessa anknytningsfaktorer som praxis har utvecklats ytterligare.*

## 1 Inledning<sup>2</sup>

Reglerna om väsentlig anknytning i 3:7 IL utgör ett av de regelkomplex som konstituerar obegränsad skattskyldighet i Sverige.<sup>3</sup> Reglerna fick sin nuvarande innebörd den första juli 1985 och tillämpades för första gången beskattningsår 1986.<sup>4</sup> Syftet med reglerna är att motverka skenbosättningar i utlandet.<sup>5</sup> Reglerna aktualiseras vanligtvis när en person flyttar från Sverige, men kan även bli aktuella i en situation där en prövning om återbosättning bedöms (trots att personen fortfarande är bosatt i utlandet).<sup>6</sup> Av den inledande meningen i paragrafen framgår att båda dessa situationer omfattas. Lagtexten (3:7 IL) lyder:

(1 st.) För att avgöra om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit ska följande beaktas:

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

<sup>1</sup> Vänligen se nedan i brödtexten i anslutning till fotnot 10.

<sup>2</sup> Ett stort tack riktas till de seminariedeltagare som bidrog till diskussionen vid det högre seminariet i finansrätt som hölls vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet i mars 2012.

<sup>3</sup> Se 3:3 st. 1 p. 3 IL.

<sup>4</sup> I och med införandet av inkomstskattelagen skedde vissa redaktionella ändringar, se prop. 1999/2000:2, bilaga 1 del 2 s. 50–52. Redan i 1928 års kommunalskattelag fanns regler om skattskyldighet på grund av egentlig bo och hemvist. Dessa kompletterades 1967 med föregångaren till dagens regler om väsentlig anknytning i kombination med en treårig presumptionsregel. Se prop. 1966:127 s. 7 och SOU 1997:75 s. 44–45. I och med införandet av skatteförfarandelagen (2011:1244) har begreppet taxeringsår utmönstrats ur lagstiftningen (taxeringsår 1987 var det första år då reglerna började tillämpas).

<sup>5</sup> Prop. 1966:127 s. 49 och SOU 1962:59 s. 76.

<sup>6</sup> I reglerna före 1985 års lagändring omfattades endast utflyttningsfallen, SOU 1997:75 s. 46.

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

(2 st.) Under fem år från den dag då en person har rest från Sverige anses han ha väsentlig anknytning hit, om han inte visar att han inte har en sådan anknytning. Detta gäller dock bara den som är svensk medborgare eller som under minst tio år har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.

Av andra stycket framgår den s.k. bevisbördsregeln. Bevisbördan är omvänd för svenska medborgare och för utländska medborgare som under minst tio år har varit bosatta eller stadigvarande vistats här. Den omvända bevisbördan innebär att det föreligger en presumtion för att den utflyttade har väsentlig anknytning till Sverige i fem år från avresan. Om väsentlig anknytning föreligger är den skattskyldige som nämnts obegränsat skattskyldig i Sverige. Att en person är obegränsat skattskyldig innebär att han är skattskyldig i Sverige för alla sina inkomster.<sup>7</sup>

Av förarbetena framgår att det är en *samlad bedömning* av de olika anknytningsfaktorerna som ska göras. I den samlade bedömningen har det visat sig att olika anknytningsfaktorer väger olika tungt. I detta sammanhang bör det noteras att ordet väsentlig i begreppet väsentlig anknytning *inte* representerar ett kvantifierande begrepp. Den samlade bedömningen ska snarare göras på kvalitativa grunder.<sup>8</sup>

Skatterättsnämnden (SRN) har under de senaste sex åren meddelat 34 förhandsbesked rörande reglerna om väsentlig anknytning.<sup>9</sup> 20 av SRN:s förhandsbesked har under perioden januari 2003 till utgången av september 2012 överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). 18 av dessa mål har avgjorts och två ligger i dagsläget anhängiggjorda vid domstolen. Därtill kan alla dem mål som avgjorts av underinstanserna läggas. Mot bakgrund av den ansevärd mängd mål som prövas varje år av underinstanserna, SRN och av HFD kan det antas att den samlade bedömningen som ska göras i varje enskilt fall är komplex. I artikeln analyseras HFD:s avgöranden från år 2003 till september 2012 rörande frågan huruvida väsentlig anknytning föreligger eller ej, en tidsperiod som omfattar nästan tio år.

<sup>7</sup> 3:8 IL.

<sup>8</sup> Se Pahlsson, R., *Likhet inför Skattelag*, Iustus Förlag 2007 s. 147 med vidarehänvisningar.

<sup>9</sup> Under perioden 2003–2006 har därtill åtminstone ytterligare åtta förhandsbesked meddelats. Angående antalet förhandsbesked se Andrés redogörelser i *Skattenytt* två gånger per år. Vid en närmare studie av dessa redogörelser och en jämförelse med SRN:s hemsida (för perioden 2007–2012 (mars)) framgår att Andrés redogörelse inte är komplett, varför motsvarande eventuellt kan presumeras gälla även för tidigare år (2003–2006).

Liknande sammanställande analyser i syfte att fastställa gällande rätt har tidigare presenterats i en SOU avseende praxis fram till år 1997 (Mattsson) och i litteraturen för åren 1997–2002 (Ceje).<sup>10</sup> Med en något annan infallsvinkel än att fastställa gällande rätt har även Pahlsson behandlat dessa regler (se strax nedan). Det är mot bakgrund av dessa analyser som fokus i denna uppföljande artikel ligger på den praxis som avgjorts från år 2003 och fram till idag. En löpande jämförelse görs med tidigare praxis och de slutsatser som dragits i tidigare publicerad litteratur. Analysen sker främst utifrån HFD:s praxis. I mer begränsad utsträckning behandlas även olika förhandsbesked från SRN och några domar från kammarrätterna. Genomgången är systematisk till sin karaktär och syftar till att fastställa gällande rätt. Om och i så fall hur bedömningen har ändrats de senaste åren identifieras också i artikeln. Artikeln kan på detta sätt vara till gagn för såväl skattskyldiga som rättstillämpare.

Även om en samlad bedömning av de olika anknytningsfaktorerna i varje enskilt fall ska göras har jag valt att analysera de olika faktorerna mer eller mindre separat. Det är min bedömning att analysen gagnas av ett sådant mer tematiskt upplägg än en rent kronologisk redogörelse för de olika rättsfallen. Det bör dock noteras att detta mer tematiska upplägg innehåller faror. För det första föreligger en risk att jag oavsiktligt har valt att se ett fall som jämförbart med ett annat.<sup>11</sup> För det andra finns en risk att en anknytningsfaktor vid detta upplägg tillmäts för stor vikt. Detta subjektiva moment medför en osäkerhet som innebär att rättspraxis som rättskälla inte kan ses som lika säker och definitiv som exempelvis lagtext.<sup>12</sup> Mot bakgrund av detta bör det återigen erinras om att det i varje enskilt fall ska göras en samlad bedömning. När det gäller den första av dessa risker, dvs. svårigheten i eller faran med att se ett fall som jämförbart med ett annat bör en studie av Pahlsson lyftas fram. Pahlsson har analyserat huruvida HFD:s tillämpning av reglerna om väsentlig anknytning har baserats på en formell eller materiell jämförbarhetskonstruktion (likhetskonstruktion).<sup>13</sup> Ett formellt synsätt är ett uttryck för ett strikt synsätt där förekomsten av en eller flera anknytningsfaktorer leder till en viss slutsats. Vid en materiell jämförbarhetskonstruktion går rätten ett steg vidare och gör

<sup>10</sup> SOU 1997:75 Bosättningsbegreppet, Skatterättsliga regler för fysiska personer – Slutbetänkande av utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen och Ceje, K., Väsentlig anknytning – något om senare års praxis, SN 2003 s. 545–559.

<sup>11</sup> Pahlsson har tidigare analyserat likhetskonstruktionen mellan väsentlig anknytning och bosättning. Detta har gjorts i förhållande dels till kravet på likabehandling av den som har väsentlig anknytning till Sverige och den som är bosatt här, dels till kravet på att reglerna ska tillämpas på ett konsekvent sätt och att lika fall ska behandlas lika. Se Pahlsson, R., 2007 särskilt kapitel 7. Se även Pahlsson, R., Kritiska rättsfallsstudier – exemplet väsentlig anknytning, i Festskrift till Regeringsrätten 100 år, Iustus Förlag 2009 s. 415–425 för en något kortare kommentar.

<sup>12</sup> Se Pahlsson, R., Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, SN 2011 s. 120. Att använda rättspraxis som rättskälla förefaller i dagsläget legitimt, se exempelvis Pahlsson, R., a.a. s. 114 ff. och Kristoffersson, E., Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen, SvSkT 2011 s. 835 f. samt Strömholm, S., Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning – en lärobok i allmän rättslära, Norstedts Juridik, 5 uppl., 1996 s. 375 f.

<sup>13</sup> Studien (se fotnot 11 ovan) avser 42 rättsfall från HFD under åren 1974–2004.

en uttrycklig avvägning och kontextuell värdering av vilken betydelse de olika anknytningsfaktorerna bör ges i det enskilda fallet.<sup>14</sup> Naturligtvis är detta senare synsätt att föredra då det leder till ökad förutsebarhet och rättsäkerhet. Pahlsson framhåller även i sin studie att skälet till den samlade bedömningen är just att en kontextuell bedömning ska göras (materiellt synsätt).<sup>15</sup> I artikeln återknyter jag i viss utsträckning till Pahlssons modell, samtidigt som det primära syftet med artikeln är att fastställa gällande rätt.

Det ska slutligen noteras att samtliga anknytningsfaktorer inte behandlas i artikeln. Urvalet är baserat på de faktorer som har behandlats i praxis de senaste tio åren. Det är rörande dessa faktorer som rättsutvecklingen kan antas ha skett och de största svårigheterna i bedömningen kan antas ligga. De faktorer som behandlas mer djupgående i artikeln är bostad inrättad för åretruntbruk (avsnitt 2), familj (avsnitt 3) och att den skattskyldige är ekonomiskt engagerad genom näringsverksamhet i Sverige (avsnitt 4).<sup>16</sup> Respektive avsnitt avslutas med en sammanfattande kommentar, varför artikelns avslutande avsnitt (avsnitt 5) hålls kort. I det avslutande avsnittet väcks dock vissa ytterligare frågor såsom betydelsen av att ett mål har placerats som referatrespektive notismål samt frågor med anledning av olika ställningstaganden från Skatteverket (SKV).

## 2 Bostad inrättad för åretruntbruk och fastighet i Sverige

### 2.1 Utgångspunkter– äldre praxis och tidigare slutsatser

I lagtexten stadgas att en bostad som är inrättad för åretruntbruk ska beaktas vid den samlade bedömningen av huruvida en person anses ha väsentlig anknytning hit eller inte. Anknytningsfaktorn infördes i och med 1985 års utvidgning av regeln. Tidigare gällde att 'bo eller familj i Sverige' kunde påverka bedömningen. I och med ändringen av lagtexten uttalade departementschefen uppfattningen att hus klassificerade som fritidshus inrättade för åretruntbruk, belägna i attraktiva områden skulle beaktas, medan enklare fritidshus inte borde tillmätas avgörande betydelse. Mot bakgrund av detta uttalande utformades lagtexten till att avse bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk.<sup>17</sup>

Särskilt stor vikt har tillmätts omständigheten i de fall då bostaden före utflyttningen har utgjort den skattskyldiges permanentbostad.<sup>18</sup> Innehas fastigheten däremot som fritidsfastighet har detta inte medfört att väsentlig anknytning föreläggat.<sup>19</sup> Kritik har riktats mot den inkonsekvens som föreligger mellan

<sup>14</sup> Pahlsson, R., 2007 s. 151.

<sup>15</sup> Pahlsson, R., 2007 s. 151–152 med vidarehänvisning.

<sup>16</sup> Se för motsvarande uppfattning, Dahlberg, M., Internationell beskattning, Studentlitteratur 2007 s. 34 och Pahlsson, R., 2007 s. 150.

<sup>17</sup> Prop. 1984/85:175 s. 13 och 28.

<sup>18</sup> RÅ 1989 ref. 118.

<sup>19</sup> RÅ 1987 not. 829, RÅ 1992 not. 367, RÅ 2002 not. 146 och RÅ 2002 not. 152. Notera dock det tidiga målet RÅ 1974 ref. 97 där ekonomiskt engagemang och innehavet av en fritidsfastighet på Värmdö innebar att den skattskyldige ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige.

lagtextens ordalydelse och av vad som framkommer av förarbetena jämfört med hur anknytningsfaktorn tillämpas i praxis.<sup>20</sup> Trots lagtextens ordalydelse saknar bostadens standard i princip betydelse. Det är den faktiska/avsedda användningen som beaktas i rättstillämpningen.<sup>21</sup>

Av äldre praxis framgår att anknytningsfaktorn som sådan tillmäts stor betydelse.<sup>22</sup> Det har även konstaterats att omständigheten att bostaden har varit uthyrd har saknat betydelse.<sup>23</sup> Detsamma gäller om bostaden innehas med äganderätt eller inte. Det är möjligheten att förfoga över bostaden som är avgörande.<sup>24</sup>

En närliggande anknytningsfaktor är den om den skattskyldige har en fastighet här. En fastighet innebär ofta att två anknytningsfaktorer aktualiseras. Om fastigheten är bebyggd med en bostad aktualiseras såväl anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk som fastighet i Sverige. Om fastigheten däremot utgör exempelvis en jordbruksfastighet kan utöver själva fastighetsinnehavet även den skattskyldiges ekonomiska engagemang genom näringsverksamhet i Sverige beaktas. Anknytningsfaktorn rörande fastighetsinnehav har funnits med i lagtexten sedan 1967.<sup>25</sup>

## 2.2 Nyare praxis

### 2.2.1 Inledning

Under perioden 2003–2012 har HFD avgjort sex mål där anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk prövades (avsnitt 2.2.2–2.2.3) och ett mål där anknytningsfaktorn fastighet i Sverige prövades (avsnitt 2.2.4), för att bedöma om väsentlig anknytning förelåg. Innan dessa mål behandlas kommenteras kort ett mål från år 2002. Skälet härför är att SKV år 2008 kom med ett ställningstagande med anledning av 2002 års mål, vilket inledningsvis kan vara värt att notera.

### 2.2.2 Permanentbostad

I 2002 års mål, **RÅ 2002 ref. 70**, bekräftade HFD tidigare praxis som innebär att omständigheten att permanentbostaden behålls har stor betydelse vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger.<sup>26</sup> I målet ansågs

<sup>20</sup> Cejie, K., SN 2003 s. 552.

<sup>21</sup> Se Sundgren för motsvarande tolkning och kritik, Sundgren, P., Bostad/hem i Sverige vid utflyttning. Del 1, SN 2007 s. 171 f. samt Pahlsson, R., 2007 s. 164. Se även exempelvis rättsfallen rörande frågan om återbosättning RÅ 1987 not. 800, RÅ 1987 not. 801 och RÅ 1989 not. 276. I rättsfallen förvärvades bostadslägenheter (åretruntstandard). Förvärven medförde inte att väsentlig anknytning förelåg. Se även SRN:s förhandsbesked dnr 7-09/D (2009-05-18), dnr 10-09/D (2009-05-11), dnr 9-09/D (2009-04-02) och dnr 139-08/D (2009-02-05).

<sup>22</sup> RÅ 1974 A 1220.

<sup>23</sup> RÅ 1974 A 738.

<sup>24</sup> RÅ 1975 Aa 909.

<sup>25</sup> Prop. 1966:127 s. 7.

<sup>26</sup> Målet kan ses som ett tydligt klagörande av vad som avses med uttrycket 'inte varaktigt bosatt på viss utländsk ort'. Se Paulin, I., Väsentlig anknytning till Sverige vid bosättning utomlands – sex regeringsrättsdomar, SvSkT 2002 s. 689–694 och Cejie, K., SN 2003 s. 548 f.

svenskt medborgarskap i kombination med omständigheten att den tidigare permanentbostaden behållits medföra att väsentlig anknytning förelåg. I den sammanvägda bedömningen ansågs även den tid som den skattskyldige hade vistats utomlands ha betydelse. Fallet rörde inkomstår 1994. Den skattskyldige hade rest från Sverige den första augusti 1989. Det intressanta i målet är främst att den väsentliga anknytningen förelåg även *efter* det att fem år hade passerat från den dag då personen hade rest från Sverige.<sup>27</sup> I domen gjordes ingen notering av att bevisbördan borde ha övergått på SKV den 1 augusti 1994.<sup>28</sup> När det gäller användandet av bevisbördsregeln kan det noteras att RÅ 2002 ref. 70 var ett överklagat kammarrättsavgörande, varför den borde ha tillmätts betydelse. I förhandsbeskedsärenden däremot synes den ha mindre betydelse eftersom förhandsbesked i normalfallet handlar om renodlade rättsfrågor.<sup>29</sup> Pahlsson noterar i en studie rörande praxis avseende perioden 1974–2004 att bevisbördan endast har tillämpats i två fall efter år 1985, då regeln utsträcktes från tre till fem år. Av detta drar Pahlsson slutsatsen att bevisbördsregeln i det närmaste helt förlorade sin explicita betydelse när väsentlig anknytning blev en självständig skattskyldighetsgrund (1985).<sup>30</sup> Det bör dock noteras att inget av de båda mål som Pahlsson identifierat var förhandsbesked, varför det alltså kan vara så att en förklaring till att bevisbördsregeln så sällan tillämpas av HFD är att de flesta mål utgör överklagade förhandsbesked.

Med anledning av RÅ 2002 ref. 70 kom, som nämnts, SKV år 2008 med ett ställningstagande avseende permanentbostadens betydelse.<sup>31</sup> I ställningstagandet klargör verket för sin nu rådande uppfattning, vilken dels innebär att utlandsvistelsens varaktighet påverkar bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger (dvs. det finns en bortre tidsgräns efter vilken anknytningen inte längre anses som väsentlig), dels att en tidigare permanentbostad kan medföra väsentlig anknytning till Sverige även *efter* femårsperiodens utgång. Mot bakgrund av rättsfallet är denna tolkning fullt rimlig och ska en kritisk röst höjas bör den snarare riktas mot HFD:s domskäl än mot verkets tolkning av densamma. HFD borde ha följt lagtexten och låtit bevisbördan för om väsentlig anknytning förelåg eller inte (uttryckligen) ha gått över på SKV den 1 augusti 1994. Som nämnts ovan nämner HFD inte denna omständighet. Domstolen uttalar sig inte heller om huruvida väsentlig anknytning kan tänkas föreligga även efter utgången av det femte året efter utflyttningsåret. I ställningstagandet tar däremot SKV ställning till denna situation och intar ståndpunkten att om permanentbostaden är den enda kvarvarande anknyt-

<sup>27</sup> Jämför lagtexten 3:7 st. 2 IL.

<sup>28</sup> Bevisbördsregeln i 3:7 st. 2 IL innebär enligt ordalydelsen, att *fem år från den dag* då den skattskyldige har rest från Sverige övergår bevisbördan på det allmänna.

<sup>29</sup> Se vidare Kristoffersson, E., SvSkT 2011 s. 840. Bevisfrågor bedöms huvudsakligen inte av SRN.

<sup>30</sup> Pahlsson, R., 2007 s. 156–157.

<sup>31</sup> SKV:s ställningstagande: Väsentlig anknytning pga. innehav av tidigare permanentbostad, dnr 131 687505-07/111 (2008-04-08).

ningsfaktorn av betydelse, bör den bortre gränsen för när väsentlig anknytning föreligger vara *utgången av det femte året efter utflyttningsåret*. Skälet här för är att det väsentliga torde avta med åren som går. I HFD **mål nr 6314-11** bekräftade HFD Skatteverkets ställningstagande på så sätt att innehavet av den tidigare permanentbostaden medförde väsentlig anknytning under hela det femte året efter utflyttningsåret, trots att utflyttning hade skett i januari.<sup>32</sup>

I ett rättsfall från år 2009, **RÅ 2009 not. 83**, besvarar HFD frågan om när väsentlig anknytning upphör i situationer då permanentbostaden avyttras. I rättsfallet fastställde HFD Skatterättsnämndens förhandsbesked och konstaterade att den väsentliga anknytningen upphörde vid tidpunkten då den sålda permanentbostaden tillträdde av köparen. Av rättsfallet framgår att det är dagen för tillträde som är den viktiga brytpunkten. Detta kan ses som ett exempel på när skatterättsliga regler följer de civilrättsliga motsvarigheterna till regler.<sup>33</sup>

Det kan vidare noteras att i det ovan nämnda ställningstagandet från år 2008 ger SKV även uttryck för den i förarbetena presenterade uppfattningen att även permanentutrustade fritidsfastigheter i exempelvis Stockholmsområdets närhet med betydande taxeringsvärden bör tillmätas betydelse i bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte. Som nämnts ovan i avsnitt 2.1 har denna uppfattning inte fått genomslag i den praxis som hitintills avgjorts av HFD.<sup>34</sup> I **mål nr 216-10**<sup>35</sup> bekräftade HFD den ovan nämnda praxis som innebär att innehavet av en fritidsfastighet i Sverige inte medför väsentlig anknytning.<sup>36</sup> Att fritidsfastigheter inte tillmäts betydelse framgår även av RÅ 2003 not. 210,<sup>37</sup> av underrätternas praxis och av SRN:s förhandsbesked. Ett nyligen meddelat förhandsbesked kan nämnas i detta sammanhang.<sup>38</sup> Förhandsbeskedet behandlade frågan om återbosättning. De skattskyldiga övervägde att förvärva en bostadsrätt i Stockholm för just fritidsändamål, vilken de skulle komma att utnyttja 2–4 månader per år.<sup>39</sup> Nämnden konstaterade att väsentlig anknytning inte förelåg. Om däremot den framtida fritidsbosta-

<sup>32</sup> Se även RÅ 2009 not. 84 nedan om att innehav av en permanentbostad efter flytt utgör en tungt vägande anknytningsfaktor.

<sup>33</sup> Se 4:10-11 JB och Lundberg, K., m.fl. Juridik: Civilrätt, Straffrätt, Processrätt, Bonnier 2011 s. 214 om tillträdesdagens betydelse i civilrätten och Bergström, S., Skatter och civilrätt, Liber Förlag 1978 s. 94 f. om civilrättens betydelse för skatterätten.

<sup>34</sup> Se ovan vid fotnot 19–20 och prop. 1984/85:175 s. 28.

<sup>35</sup> Målet har inte tilldelats någon plats i Regeringsrättens Årsbok. Målet avgjordes 2010-12-14 och är en prövning av SRN:s förhandsbesked dnr 131-08/D. Det får framstå som oklart varför målet inte har tilldelats ett RÅ-nummer.

<sup>36</sup> Se ovan fotnot 19. Av målet framgår även att personen uppskattade att han skulle komma att vistas i Sverige i ca 70 dagar per år.

<sup>37</sup> Rättsfallet behandlas i avsnitt 2.2.4 nedan.

<sup>38</sup> SRN:s förhandsbesked dnr 107-11/D (2012-03-05). Motsvarande bedömning gjordes i SRN:s förhandsbesked dnr 11-12/D (2012-04-18).

<sup>39</sup> De skattskyldiga ägde även en obebyggd tomt i Sverige, vilket inte tillmättes betydelse såsom fastighet.

den tidigare har använts som permanentbostad före flytten föreligger väsentlig anknytning, enligt såväl tidigare praxis som enligt HFD i **mål nr 910-12**<sup>40</sup> och i mål nr 6314-11 (se ovan).

### 2.2.3 Har medborgarskapet någon betydelse?

I två av målen från år 2009–2010 har HFD bedömt anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk i kombination med medborgarskap. Mot bakgrund av äldre praxis (**RÅ 1997 not. 197**) har frågan om en svensk medborgare som flyttar från Sverige och som säljer sin permanentbostad och samtidigt förvärvar en så kallad fritidsbostad i samma kommun skulle anses sakna väsentlig anknytning till Sverige efter flytten rests.<sup>41</sup> I det nyss nämnda rättsfallet ansågs nämligen en norsk medborgare som flyttade till Norge sakna väsentlig anknytning i detta fall. Det kan nämnas att det i fallet var mannens skattskyldighet som bedömdes och att det var den utflyttande hustrun som förvärvade den nya villafastigheten (fritidsbostaden). I litteraturen har en tanke presenterats som innebär att en svensk medborgare inte skulle kunna ha förfarit på nyss nämnt sätt utan att ha väsentlig anknytning till Sverige.<sup>42</sup> Två av de mål som avgjorts under 2009–2010 kastar nytt ljus över den nu diskuterade frågan. Det första av dessa mål är **RÅ 2010 not. 80**. Fallet är ett förhandsbesked i vilket HFD gjorde samma bedömning som SRN. De skattskyldiga var svenska medborgare och ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige även efter flytten. Det mest intressanta i målet är SRN uttalande:

”I förevarande fall kommer makarna [XX] att avyttra den nuvarande permanentbostaden i [Y] innan utflyttning sker. De kommer emellertid att i nära samband här till förvärva en ny bostadslägenhet i centrala [YY] som ska användas vid besök i Sverige vid sidan av sommarbostaden. Med hänsyn här till och till vad som redovisats i övrigt om makarna [XX:s] framtida förhållande anser Skatterättsnämnden att den anknytning som bostadslägenheten i [YY] ger är att jämställa med att permanentbostaden hade behållits.”

Uttalandet kan tolkas som ett stöd för den ovan givna tesen, eftersom det av fallet framgår att makarna är svenska medborgare. SRN hänvisar dock även till ’vad som redovisats i övrigt om makarnas framtida förhållande’ varför följande bör noteras. Av omständigheterna i målet framgår att makarna innehade ett flertal styrelseuppdrag och aktier i svenska bolag. Aktieinnehavet synes dock inte ha gett dem något inflytande i bolagen.<sup>43</sup> Aktieinnehavet kunde

<sup>40</sup> Av SRN:s förhandsbesked framgår att bostaden var av mycket låg standard varför det kan ifrågasättas om den verkligen nådde upp till kravet på att vara ”inrättad för åretruntbruk”. Såväl SRN som HFD ansåg uppenbarligen att så var fallet, vilket indikerar att det ställs väldigt låga krav i denna del. Har man klarat av att bo på en fastighet så uppfyller den tydligen kraven.

<sup>41</sup> Cejje, K., SN 2003 s. 552.

<sup>42</sup> Se föregående fotnot.

<sup>43</sup> För bedömningen av om någon är ekonomiskt engagerad krävs vanligtvis ett ägarintresse i det bolag där uppdrag såsom styrelseledamot utförs. Se nedan avsnitt 4. I nu aktuellt mål framgår inte om makarna ägde aktier i samma bolag som de var ledamöter i.



antagligen snarare ses som en kapitalplacering, vilken torde sakna betydelse.<sup>44</sup> Av ringa betydelse torde det även ha varit att makarna ägde en fritidsfastighet. Makarna uppgav att de skulle tillbringa ”väsentligt mindre än halva årets dagar” i Sverige. Av fallet framgår slutligen att den skattskyldige hade kvar sin bostad i utlandet, till vilken de återflyttade efter det att mannens uppdrag i Sverige var slutfört, vilket medförde att han hade en stark anknytning till utlandet. Mot bakgrund av tidigare praxis synes dessa omständigheter inte ha särskilt stor betydelse, varför bostadsbytet<sup>45</sup> synes ha utgjort den mest betydelsefulla omständigheten. Rättsfallet stödjer uppfattningen att medborgarskapet de facto kan ha betydelse. Jämfört med 1997 års fall kunde en svensk medborgare inte flytta från Sverige och samtidigt köpa en ny fritidsbostad utan att väsentlig anknytning ansågs föreligga.

I februari 2012 meddelade Kammarrätten i Göteborg<sup>46</sup> en dom där en utländsk medborgare återvände till sitt hemland efter att ha varit bosatt i Sverige i fyra år. Den utflyttande behöll sin permanentbostad i Sverige men ansågs inte ha väsentlig anknytning hit. Även i ett icke överklagat förhandsbesked gjorde SRN en liknande bedömning som kammarrätten.<sup>47</sup> I målet förvärvade ett par en övernattningslägenhet som de ägde parallellt med en inför flyttningen avvecklad permanentbostad. De bodde sporadiskt i övernattningslägenheten även före flytten, i situationer då de inte kunde ta sig till sin permanentbostad, då denna var belägen på en ö. De avsåg att behålla övernattningslägenheten även efter flytten. Paret ansågs inte ha väsentlig anknytning till Sverige. Mannen i familjen hade dubbelt medborgarskap och paret flyttade åter till mannens hemland. Syftet med reglerna om väsentlig anknytning är att motverka skenbosättningar i utlandet.<sup>48</sup> En förklaring till denna praxis kan vara att det framstår som mindre sannolikt att utländska medborgare som flyttar hem företar skenbosättningar.

Ett rättsfall som skulle kunna tala mot den nyss drivna tesen är **RÅ 2009 not. 84**. Målet handlade precis som det norska fallet (RÅ 1997 not. 197), om en utländsk medborgare som flyttade från Sverige. Kvar i Sverige hade han sin permanentbostad som han avsåg att använda som fritidsbostad. I motsats till det norska målet ansåg HFD att den skattskyldige i nu aktuellt mål hade väsentlig anknytning till Sverige även efter flytten.<sup>49</sup>

<sup>44</sup> Förhandsbeskedet är i stor utsträckning sekretessbelagt och det framgår inte med full säkerhet att detta är den korrekta tolkningen. Att kapitalplaceringsaktier saknar betydelse framgår av praxis (RÅ 2001 not. 2) och av prop. 1984/85:175 s. 14.

<sup>45</sup> Av Info Torgs rättsfallsreferat framgår att permanentbostaden utgjordes av en sexrumslägenhet i centrala Stockholm och att den nya bostadslägenheten låg i centrala Göteborg.

<sup>46</sup> Kammarrätten i Göteborg, målnr 4059-11 (2012-02-13).

<sup>47</sup> SRN:s förhandsbesked dnr 120-10/D (2011-03-22).

<sup>48</sup> Prop. 1984/85:175 s. 13.

<sup>49</sup> Intressant att notera är att SRN i ett icke överklagat förhandsbesked kom till liknande slutsats när en utländsk medborgare som varit bosatt i Sverige i fyra år skulle (inom ramen för sin svenska anställning) tjänstgöra i utlandet under en femårsperiod. I det fallet ansågs han ha väsentlig anknytning till Sverige under tjänstgöringsperioden, bland annat mot bakgrund av att familjen efter utflyttningen skulle behålla sin tidigare permanentbostad i Sverige. Det kan

SRN:s majoritet gjorde däremot bedömningen att väsentlig anknytning inte förelåg.<sup>50</sup> SRN fann att omständigheten att den skattskyldige och dennes maka var utländska medborgare och att de vistats förhållandevis kort tid i Sverige talade för denna slutsats. Nämndens bedömning stödjer i viss utsträckning den tes som presenterats ovan. SRN gjorde även en jämförelse med det norska fallet (RÅ 1997 not. 197). Två ledamöter var skiljaktiga och menade att anknytningsfaktorn 'hur länge den skattskyldige varit bosatt här' hade särskild vikt vid bedömningen. Den skattskyldige hade varit bosatt i Sverige i fem år, men även vid tidigare tillfällen under kortare perioder. Minoriteten gjorde bedömningen att den senaste bosättnings tiden i Sverige inte framstod som obetydlig och fann att den skattskyldige borde ha väsentlig anknytning till Sverige. Minoritetens slut delades av HFD.<sup>51</sup>

HFD konstaterade inledningsvis precis som samtliga ledamöter i SRN och i enlighet med äldre praxis att bibehållandet av permanentbostad är en faktor som har vägt tungt i tidigare praxis vid den samlade bedömningen. Detta sedvanliga uttalande kompletteras dock av uttalandet (eventuellt inspirerat av SRN:s minoritet) att den skattskyldige den senaste femårsperioden med sin familj varit bosatt i Sverige och att han under vuxen ålder inte under någon påtagligt längre tid har haft sin hemvist i något annat land och därför bör anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Frågan uppkommer: Hur ska detta förstås? En tolkning skulle kunna vara att domstolen väger in att den skattskyldige inte hade haft någon varaktig bosättning på utländsk ort. Detta är en egen anknytningsfaktor.<sup>52</sup>

Som nämnts ovan kan 2009 års mål ses som ett argument som förkastar tesen att utländska medborgare har lättare att flytta från Sverige (till sitt hemland), samtidigt som de behåller sin tidigare permanentbostad i Sverige och ändå inte får väsentlig anknytning hit. I sammanhanget ska dock nämnas att 2009 års mål är speciellt i två avseenden. För det första är det oklart om den skattskyldige flyttade hem till sitt hemland (Storbritannien) eller om han var av annan ursprung. Formuleringarna i domen talar för det senare alternativet, vilket utgör en skillnad i förhållande till det norska fallet. I 2009 års mål skulle det i så fall inte handla om en utländsk medborgare som flyttade hem. För det andra synes omständigheten att den skattskyldige i vuxen ålder inte under någon påtagligt längre tid hade haft sin hemvist i något annat land än Sverige ha haft betydelse. Innebörden av denna omständighet förefaller, som påpekats

---

dock noteras att den skattskyldige behöll sin anställning i Sverige och att utlandstjänstgöringen var förlagd till en annan stat än hans hemland, vilket kan ha motiverat utgången, se SRN:s förhandsbesked dnr 57-11/D (2011-09-16). Jämför dock Kammarrätten i Göteborg och SRN:s förhandsbesked vid fotnot 46–47 ovan.

<sup>50</sup> SRN:s förhandsbesked dnr 48-08/D (2008-10-14).

<sup>51</sup> Av RÅ 1997 not. 197 framgår inte hur länge de norska medborgarna hade vistats i Sverige före återflytten till Norge.

<sup>52</sup> När det gäller denna anknytningsfaktor framgår det tydligt av tidigare praxis att det är den fysiska bosättningen som avses och inte att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig i utlandet. Se RÅ 2002 ref. 70, RÅ 2002 ref. 99, RÅ 2002 not. 146, RÅ 2002 not. 149, RÅ 2002 not. 151 samt RÅ 2002 not. 153.

ovan, dock något oklar. Oavsett vilken tolkning som görs bekräftar målet den tidigare slutsatsen att en permanentbostad är en mycket stark indikator på att väsentlig anknytning föreligger.

#### 2.2.4 Fastighet i Sverige

Avslutningsvis ska ett rättsfall rörande anknytningsfaktorn fastighet i Sverige kort kommenteras. En fastighet är normalt sett bebyggd och det är i dessa fall bostaden som utgör den viktigaste anknytningsfaktorn (se ovan). En fastighet kan även utgöra grund för näringsverksamhet som bedrivs här såsom exempelvis en jordbruksfastighet. Om däremot den ekonomiska aktiviteten på fastigheten är obetydlig och om dessutom en bostad saknas på fastigheten, kan fastigheten som sådan utgöra en egen anknytningsfaktor.<sup>53</sup> Rättspraxis avseende denna anknytningsfaktor kan förstås som att storleken på omsättningen vid fastigheten har betydelse.<sup>54</sup>

I **RÅ 2003 not. 210** hade den skattskyldige efter mer än tjugo år utomlands anskaffat en jordbruksfastighet i Sverige. Fastigheten på 10 ha skulle användas som fritidsbostad.<sup>55</sup> Frågan uppkom om den skattskyldige (A) skulle anses återbosatt i Sverige om han förvärvade ytterligare en jordbruksfastighet om knappt 100 ha motsvarande ett marknadsvärde på ca 20 miljoner kronor. Även denna fastighet, som var bebyggd med tre hus, skulle enligt uppgift användas som fritidsfastighet. Avsikten var att förvaltningen av fastigheterna skulle skötas av utomstående personer. HFD fastställde SRN:s förhandsbesked och konstaterade att väsentlig anknytning inte förelåg. Även detta rättsfall får anses bekräfta tidigare praxis rörande avsaknaden av betydelsen av att inneha fritidsfastigheter i Sverige. Även den nyss nämnda tolkningen av tidigare praxis att omsättningen vid fastigheten har betydelse, kan anses bekräftad av detta rättsfall. I målet uppskattades den årliga omsättningen kunna uppgå till cirka 520 000 kronor, vilket även SKV uppfattade som relativt låg.

### 2.3 Avslutande kommentarer och nya slutsatser

De sju rättsfall som under perioden huvudsakligen behandlat anknytningsfaktorerna bostad inrättad för åretruntbruk och fastighet i Sverige bekräftar i princip tidigare praxis. I RÅ 2009 not. 83 tydliggjorde HFD att det vid avyttring av en bostad är dagen för köparens tillträde som är den viktigaste tidpunkten för att bedöma när anknytningen upphör. Detta tydliggörande kan ses som nytt, men föga förvånande, i förhållande till tidigare praxis. Under perioden har ett tidigare mål också tolkats av SKV vilket handlar om tidpunkten när en väsentlig anknytning på grund av bostadsinnehav kan anses upphöra. I ett ställningstagande klargör SKV att det väsentliga i att inneha en

<sup>53</sup> Se 3:7 IL strecksats 9.

<sup>54</sup> Se SKV, Handledning för internationell beskattning, Fritzes Förlag 2011 s. 42 f., RÅ 1989 ref. 118, RÅ 1989 ref. 103, RÅ 2001 not. 114 och RÅ 1989 ref. 18. Se även SRN:s förhandsbesked dnr 32-07/D (2007-09-15) där bland annat delägandet i en industrifastighet med en omsättning på 1,3 miljoner inte medförde väsentlig anknytning.

<sup>55</sup> Se för liknande frågor SRN:s förhandsbesked dnr 142-09/D (2010-03-03).

bostad i Sverige även efter flytt, borde försvagas med åren. Enligt verket bör den väsentliga anknytningen ha upphört senast efter utgången av det femte året efter utflyttningsåret, om bostaden är den enda kvarvarande anknytningsfaktorn.<sup>56</sup> HFD har under år 2012 meddelat en dom där innehav av permanentbostad inneburit väsentlig anknytning under hela det femte året efter utflyttningsåret. Det framstår i detta fall som att HFD inte tillmäter utflyttningsdagens datum någon närmare betydelse.

Av praxis framgår alltså att bibehållandet av en permanentbostad som regel leder till att väsentlig anknytning föreligger medan det omvända gäller för fritidsbostäder (oavsett standard och läge). Denna slutsats torde kunna kopplas till Pahlssons nämnda undersökning avseende jämförbarhetskonstruktionen. År 2007 kunde Pahlsson konstatera att HFD tillämpade ett formellt synsätt i 10 av 15 av de undersökta målen avseende anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk.<sup>57</sup> Även senare tids praxis stödjer denna slutsats. Sett i ljuset av den i detta stycke inledande slutsatsen (i kombination med att domstolen synes acceptera den skattskyldiges angivna syften och avsikter med ett bostadsinnehav) framstår detta formella synsätt som föga förvånande. En materiell jämförbarhetskonstruktion och mer fördjupad kontextuell prövning synes därför överflödig. Detta förhållningssätt kan dock kritiseras.<sup>58</sup>

I tidigare forskning har tesen presenterats att medborgarskapet kan inverka på den samlade bedömningen såtillvida att en utländsk medborgare som flyttar hem till sitt ursprungsland kan ha kvar fler anknytningsfaktorer till Sverige (exempelvis en bostad) utan att anses ha väsentlig anknytning hit än en svensk medborgare som flyttar ut.<sup>59</sup> Visst stöd för denna tes finns även i praxis från senare år.<sup>60</sup> Denna slutsats skulle dock kunna förklaras mot bakgrund av syftet med reglerna. Syftet med reglerna är att förhindra skenbosättningar i utlandet. Om en person flyttar hem till sitt ursprungsland kan det kanske antas att det inte handlar om en skenbosättning.

Den kritik som tidigare har riktats mot såväl HFD som lagstiftaren angående avsaknaden av betydelsen av att inneha fritidsfastigheter inrättade som åretruntbostad kvarstår och förstärks ytterligare av de mål som avgjorts under de senaste åren.<sup>61</sup> Antingen borde lagstiftaren ändra lagtextens ordalydelse på så sätt att det framgår att det endast är permanentbostäder inrättade för åretruntbruk som avses eller så borde HFD börja tillämpa anknytnings-

<sup>56</sup> Se i anslutning till RÅ 2002 ref. 70 i avsnitt 2.2.2 ovan.

<sup>57</sup> Pahlsson, R., 2007 s. 162–164.

<sup>58</sup> Se exempelvis HFD mål nr 910-12 ovan.

<sup>59</sup> Cejje, K., SN 2003 s. 552. Även Pahlsson har noterat det utländska medborgarskapets betydelse och delar uppfattningen att avsaknaden av svenskt medborgarskap synes kunna få betydelse vid den samlade bedömningen, Pahlsson, R., 2007 s. 158.

<sup>60</sup> Se RÅ 2009 not. 84, RÅ 2010 not. 80, Kammarrätten i Göteborg mål nr 4059-11 (2012-02-13) och SRN:s förhandsbesked dnr 120-10/D (2011-03-22), se även nedan i anslutning till fotnot 69–71 och SKV:s ställningstagande rörande makes återflyttning till Sverige, avsnitt 3.2.2 nedan.

<sup>61</sup> RÅ 2003 not. 210 och HFD mål nr 216-10.

faktorn enligt dess objektiva ordalydelse.<sup>62</sup> En sådan förändring skulle öka förutsebarheten för den skattskyldige avsevärt. Som nämnts ovan framgår det även av förarbetena att fritidsbostäder i exempelvis Stockholmsregionen bör beaktas. Att så inte sker framgår med all tydlighet av exempelvis SRN:s senaste meddelade förhandsbesked.<sup>63</sup> Kritiken befästes ytterligare av exempelvis RÅ 2003 not. 210 där den skattskyldige avsåg att använda fyra bostäder som fritidsbostad vilket inte medförde att väsentlig anknytning förelåg.

### 3 Familj

#### 3.1 Utgångspunkter – äldre praxis och tidigare slutsatser

Redan av den utredning som Mattsson företog år 1997 framgår att den skattskyldiges familjs bosättning i Sverige tillmäts stor vikt på motsvarande sätt som äretruntbostad.<sup>64</sup> Anknytningsfaktorn familj har funnits i lagtexten ända sedan föregångarna till regeln om väsentlig anknytning infördes år 1928.<sup>65</sup> Med familj avses make/maka och minderåriga barn.<sup>66</sup> Av praxis framgår att det är av avgörande betydelse huruvida makarna sammanlever eller inte.<sup>67</sup>

Av tidigare praxis framgår även att orsaken till varför den ena maken stannar i Sverige i princip saknar betydelse. När det gäller makar är huvudregeln, enligt tidigare praxis, att väsentlig anknytning föreligger om maken/makan stannar i Sverige.<sup>68</sup> Det finns dock undantagsfall. Ett sådant är RÅ 1998 not. 67 där en utländsk medborgare som flyttade hem till sitt tidigare hemland ansågs sakna väsentlig anknytning till Sverige trots att frun stannade i Sverige under en flerårig övergångsperiod i väntan på pensionering.<sup>69</sup> I ett icke överklagat förhandsbesked gjorde SRN motsvarande bedömning avseende en utländsk medborgare som flyttade hem trots att hustrun stannade i Sverige för att avtjäna ett fängelsestraff.<sup>70</sup> Såväl i RÅ 1998 not. 67 som i SRN:s förhandsbesked var det hustruns avsikt att följa maken till utlandet när hon gått i pension respektive blivit frigiven. Även dessa båda rättsfall kan anses stödja uppfattningen att en utländsk medborgare som flyttar hem har större möjlighet att inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige än en svensk medborgare som flyttar.<sup>71</sup>

<sup>62</sup> Även Pahlsson menar att bedömningen bör göras av objektiva iakttagbara omständigheter snarare än vad som antyds i målen. Pahlsson, R., 2007 s. 164.

<sup>63</sup> Se i anslutning till fotnot 38 ovan.

<sup>64</sup> SOU 1997:75 s. 56.

<sup>65</sup> Prop. 1927:102 s. 79.

<sup>66</sup> RÅ 1987 not. 829 och RÅ 1989 ref. 118. Att myndiga barn inte påverkar bedömningen framgår även av SRN:s förhandsbesked dnr 187-188-06/D (2007-09-13) där de myndiga barnen övertog en fastighetskoncern.

<sup>67</sup> RÅ 1935 Fi 352.

<sup>68</sup> RÅ 1976 ref. 116, RÅ 1979 Aa 5 och RÅ 1982 Aa 129.

<sup>69</sup> I fallet avyttrade makarna den gemensamma bostaden och en ny gemensam bostad förvärvades i det andra landet.

<sup>70</sup> SRN:s förhandsbesked 2001-12-20 (RSV:s rättsfallsprotokoll 01/02).

<sup>71</sup> Jämför avsnitt 2.2.3 ovan.

På motsvarande sätt som den beskrivna huvudregeln om att en kvarvarande make konstituerar väsentlig anknytning gäller att om den ena maken flyttar tillbaka till Sverige blir den i utlandet fortsatt bosatt personen återbosatt och anses ha väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 1989 not. 443).

### 3.2 Nyare praxis

#### 3.2.1 Inledning

Sex mål med fokus på familj som anknytningsfaktor har avgjorts under de senaste tio åren. Dessa mål behandlar dels återflyttningsproblematiken, dels frågan i vilka situationer som omyndiga barn kan konstituera väsentlig anknytning till Sverige efter en flytt utomlands.

#### 3.2.2 Make/maka

Den i avsnitt 3.1 nämnda praxis, som innebär att om den ena maken återbosätter sig i Sverige medför det att den i utlandet bosatte maken får väsentlig anknytning till Sverige, bekräftas av **RÅ 2009 not. 81**. I målet ansågs en rysk medborgare få väsentlig anknytning till Sverige genom att hans familj återbosatte sig i Sverige och förvärvade en åretruntbostad här. Omständigheten att hustrun ensam stod som köpare av bostadsfastigheten påverkade inte bedömningen. Det bör poängteras att kombinationen av familjens återbosättning och förvärv av åretruntbostad naturligtvis påverkar den helhetsbedömning som ska göras.<sup>72</sup>

Några månader innan HFD meddelade dom i det nyss nämnda målet kom SKV med ett ställningstagande rörande frågan om väsentlig anknytning pga. makes återflyttning till Sverige.<sup>73</sup> I ställningstagandet kommenterar Skatteverket **RÅ 1989 not. 443** och poängterar att mannen som genom hustrun fick väsentlig anknytning hade varit bosatt i utlandet sedan mer än fem år tillbaka. Av detta drar verket slutsatsen att en makes återflyttning till Sverige som huvudregel innebär att väsentlig anknytning uppkommer för den andre maken oavsett hur länge bosättningen i utlandet varat.

Skatteverket menar vidare att undantagssituationer kan förekomma. Som exempel på ett sådant nämner verket att den i utlandet kvarvarande maken har utländskt medborgarskap och har flyttat tillbaka till sitt tidigare hemland.<sup>74</sup> Eventuellt kan 2009 års fall tala emot denna sistnämnda tes. Skatteverket har dock inte ändrat ställningstagandet efter målet, varför verkets uppfattning torde kvarstå. Jag delar denna uppfattning och finner det sannolikt att det kan finnas situationer där en återflyttande make inte nödvändigtvis bör konstituera en väsentlig anknytning. Det ska även noteras att i 2009 års fall anskaffades även en permanentbostad i samband med makans återbosättning, vilket i och för sig torde vara vanligt förekommande i återbosättningsituationer.

<sup>72</sup> Se avsnitt 1 och 2 ovan.

<sup>73</sup> SKV:s ställningstagande: Väsentlig anknytning pga. makes återflyttning till Sverige, dnr 131 285447-09/111 (2009-03-12).

<sup>74</sup> Jämför avsnitt 2.2.3 ovan.

### 3.2.3 Barn

I fem mål under perioden 2003–2012 behandlades frågan om minderåriga barn kunde konstitueras väsentlig anknytning till Sverige för en person som flyttade från Sverige. Frågan om barn som ensam anknytningsfaktor har inte tidigare prövats i praxis. I det första av dessa mål, **RA 2003 ref. 52**, ändrade HFD Skatterättsnämndens förhandsbesked och menade att en minderårig son, som modern hade ensam vårdnad om, inte skulle innebära att fadern (som var svensk medborgare) fick väsentlig anknytning till Sverige, efter det att han flyttade till Storbritannien. Tilläggas bör att makarna hade separerat och att mannen uppskattade att han skulle besöka sonen ca 60 dagar per år.<sup>75</sup> I **RA 2003 not. 140** ansågs den skattskyldige ha väsentlig anknytning till Sverige baserat på att han även efter flytten tillsammans med den tidigare sambon ägde en hästgård (fastighet) över vilken han hade resultatansvar och två minderåriga barn, vilka paret hade gemensam vårdnad om. Mannen var finsk medborgare och avsåg att återvända till Finland. HFD som anslöt sig till SRN:s bedömning menade att anknytningen till Finland fick anses stark, men att väsentlig anknytning till Sverige ändå förelåg baserat på de tre faktorerna fastighetsinnehav, ekonomiskt ansvar för hästuppfödningen och den gemensamma vårdsnaden av barnen.

Det kan således noteras att det endast var i det senare av de två avgörandena, i det där gemensam vårdnad förelåg, som väsentlig anknytning bedömdes föreligga. Omständigheten vårdnad om barn nämndes även i **RA 2009 not. 85**<sup>76</sup> där HFD prövade om en man hade väsentlig anknytning till Sverige eller inte. Att mannen var frånskild och att den tidigare hustrun hade ensam vårdnad om barnet tillmättes ingen betydelse i frågan.<sup>77</sup>

Mot bakgrund av dessa tre mål uppstår en intressant fråga: Vilken betydelse har det att gemensam eller ensam vårdnad föreligger? En tes skulle kunna vara att om gemensam vårdnad föreligger skulle en presumtion för väsentlig anknytning kunna finnas. Den nyss väckta frågan har nyligen tagits upp av HFD i mål **RA 2010 not. 78**. I målet uttalar sig SRN, till vilkens bedömning HFD anslöt sig, uttryckligen om frågan om omständigheten att den gemensamma vårdsnaden upphörde skulle påverka bedömningen. Innan detta uttalande analyseras ytterligare ska jag först presentera omständigheterna i

<sup>75</sup> Att mannen ägde en liten andel i en fastighet och en aktiepost samt ett styrelseuppdrag i ett onoterat svenskt aktieföretag medförde ingen annan bedömning. SRN kom som antytt till motsatt slut. Ett justitieråd var skiljaktigt och anslöt sig till SRN:s bedömning. Till samma slutsats kom SRN i det icke överklagade förhandsbeskedet dnr 64-10/D (2011-02-11). Den utflyttade pappan som var svensk medborgare hade tillsammans med den frånskilda modern gemensam vårdnad om ett minderårigt barn och skulle vistas i Sverige ca 50 dagar per år för att besöka barnet. Han ansågs inte ha väsentlig anknytning till Sverige. I förhandsbeskedet fanns skiljaktiga meningar representerade som menade att barnet i kombination med innehav av fritidsfastighet borde leda till att den skattskyldige hade väsentlig anknytning till Sverige. Mot bakgrund av HFD:s praxis delar jag dock majoritetens bedömning.

<sup>76</sup> Se avsnitt 4.2.2 nedan.

<sup>77</sup> På ett rent mänskligt plan kan man dock inte undvika att ställa sig frågan: Hur kan ett barn *inte* utgöra en 'anknytningsfaktor av betydelse'!

målet. Av målet framgår att makarna hade skilt sig och att de hade gemensam vårdnad om barnen. Mannen som var svensk medborgare avsåg att flytta utomlands men umgås med barnen i Sverige på regelbunden basis (varje månad) motsvarande drygt 100 dagar per år. Vidare avsåg han att vistas i Sverige ytterligare ungefär 20 dagar per år för arbete. I den samlade bedömningen ansåg SRN att mannen hade väsentlig anknytning till Sverige och att denna bedömning inte påverkades av om den gemensamma vårdnaden upphör eller om antalet besöksdagar i Sverige minskar till högst 100. Rättsfallet kan tolkas som att vårdnadsfrågan inte har så stark betydelse att den ensamt påverkar huruvida väsentlig anknytning föreligger eller inte. Att väsentlig anknytning förelåg i 2003 års notismål framstår som rimligt med tanke på fastighetsinnehav och den fortsatta driften av och det ekonomiska ansvaret för hästuppfödningen. Den synes därför något mer intressant att jämföra RÅ 2003 ref. 52 och RÅ 2010 not. 78 eftersom de olika utgångarna till trots finns stora likheter mellan målen. I 2003 års mål, där ensam vårdnad av modern förelåg, ansågs fadern sakna väsentlig anknytning till Sverige efter flytt. I 2010 års mål ansågs väsentlig anknytning föreligga. I båda målen handlar det om svenska medborgare, att en separation från barnens mor har ägt rum och att fäderna skulle komma att, vid sidan av umgänget med barnen, vistas 20 arbetsdagar i Sverige. I 2003 års mål fanns andra anknytningsfaktorer som inte synes ha påverkat bedömningen.<sup>78</sup> Tre skillnader som kan identifieras är det antal dagar de båda fäderna vistas i Sverige för att umgås med sina respektive barn, antalet barn och hur de skulle komma att bo under vistelsetiden. I 2003 års mål handlade det om 60 dagar och i 2010 års mål om ungefär 100 dagar. I 2003 års fall handlade det om ett barn och i 2010 års fall om 'barnen' (plural). I 2003 års mål avsåg mannen bo i gästrum hos vänner och släktingar. I 2010 års mål skulle den skattskyldige disponera två rum i sin vuxna sons bostad. De liknande omständigheterna till trots ansågs som nämnts väsentlig anknytning endast föreligga i det senare fallet. Av de nyss nämnda skillnaderna torde den tid som den skattskyldige avsåg att vistas i Sverige i kombination med dess regelbundenhet i tid och plats antagligen ha påverkat utgången mest. Detta kan initialt synas tekniskt och märkligt. Att låta antalet dagar som en person vistas i Sverige påverka huruvida ett regelkomplex aktualiseras eller inte är dock inte främmande i svensk rätt. Som exempel kan nämnas de närliggande reglerna om skattebefrielse vid utlandstjänstgöring i 3:9 IL. I 3:10 IL anges att vistelse i Sverige i dessa situationer endast får uppgå till 72 dagar under ett och samma anställningsår för att skattebefrielse ska föreligga. En förklaring skulle därför kunna vara att de 100 dagar som den skattskyldige skulle vistas i Sverige för att umgås med sina barn i 2010 års mål påverkade utgången. Det ska dock erinras om att en samlad bedömning ska göras i varje enskilt fall, varför jag även tror att regelbundenheten i besöken tillmättes betydelse. Det förefaller därför inte osannolikt, uttalandena ovan till trots, att en sammanvägning av de olika omständigheterna ledde till att väsentlig anknytning förelåg.

<sup>78</sup> Se fotnot 75 ovan.



När det gäller antalet dagar som den skattskyldige har för avsikt att vistas i Sverige kan det nämnas att detta är en uppgift som ganska ofta nämns i domarna.<sup>79</sup> Min tolkning är att detta dels kan utgöra anknytningsfaktorn 'liknande förhållanden', dels kan utgöra en gränsdragning i förhållande till om personen anses obegränsat skattskyldig pga. stadigvarande vistelse (3:3 p. 2 IL). För att en person ska anses vistas stadigvarande i Sverige krävs i princip att den skattskyldige vistas sammanhängande under en tid av mer än sex månader i Sverige. Praxis har dock stramats upp och i två mål från år 2008 ansågs vistelserna ha varat under så lång tid och i en sådan omfattning och med sådan regelbundenhet att stadigvarande vistelse förelåg.<sup>80</sup>

Avslutningsvis ska ett mål från september 2012 nämnas (**mål nr 905-12**). I målet prövade SRN, till vilkens bedömning HFD anslöt sig, huruvida en 17-årig dotter som var inackorderad på en internatskola skulle medföra att de utflyttande föräldrarna (pappan) hade väsentlig anknytning till Sverige efter flytten. Majoriteten av SRN:s ledamöter fann att väsentlig anknytning inte förelåg i den nyss beskrivna situationen.

### 3.3 Avslutande kommentarer och nya slutsatser

De mål som under de senaste åren har behandlat anknytningsfaktorn familj i Sverige bekräftar tidigare praxis på området. En nyhet föreligger dock i förhållande till äldre praxis och det är att barn till utflyttande personer har beaktats. Av praxis framgår att frågan om gemensam eller ensam vårdnad (för den kvarvarande föräldern) skulle kunna inverka på bedömningen som ska göras men inte vara av ensamt avgörande betydelse för prövningen. Mer avgörande synes det antal dagar ha som den skattskyldige besöker Sverige för att umgås med sitt/sina barn. Omständigheten hur regelbundet och var umgänget ska ske synes också kunna påverka bedömningen. Återigen kan det betonas att det är en samlad bedömning som ska göras. De problem som uppstår med att jämföra olika mål, p.g.a. bristande materiella och kontextuella resonemang (jämförbarhetskonstruktioner) framstår som tydlig.

I den ovan omnämnda analysen avseende jämförbarhetskonstruktionen framgår att anknytningsfaktorn familj i tidigare praxis vanligtvis<sup>81</sup> har tillämpats på ett formellt sätt av HFD dvs. genom en ”naken”, okommenterad hänvisning.<sup>82</sup> Även efterföljande praxis stödjer denna tendens, vilket medför svårigheter att pröva jämförbarheten eller snarare ojämförbarheten mellan olika mål.<sup>83</sup> Detta leder i sin tur till bristande förutsebarhet.

<sup>79</sup> Se exempelvis HFD mål nr 216-10 (70 dagar), RÅ 2010 not. 80 (mindre än halva årets dagar), SRN:s förhandsbesked dnr 107-11/D (2–4 månader).

<sup>80</sup> Se RÅ 2008 ref. 56 och RÅ 2008 not. 166. Se även RÅ 2008 ref. 16.

<sup>81</sup> Detta skedde i 8 av 11 fall.

<sup>82</sup> Pahlsson, R., 2007 s. 164–166.

<sup>83</sup> Se exempelvis RÅ 2003 ref. 52 och RÅ 2010 not. 78 ovan.

## 4 Väsentligt inflytande i näringsverksamhet

### 4.1 Utgångspunkter– äldre praxis och tidigare slutsatser

Den mest komplicerade anknytningsfaktorn att bedöma är den om den skattskyldige är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt<sup>84</sup> inflytande i näringsverksamhet här. Praxis rörande denna anknytningsfaktor är spretande, vilket inte underlättar bedömningen. Fram till och med inkomstår 1985 bedömdes om den utflyttade bedrev rörelse här eller inte.<sup>85</sup> Det kunde då räcka med ett litet ägande i ett familjeföretag för att anknytningsfaktorn skulle anses uppfylld.<sup>86</sup> Ändringen av anknytningsfaktorn föranleddes av en önskan att tillgångar som gav ett verkligt inflytande i en rörelse borde beaktas oavsett om det skedde genom innehav av aktier, via en juridisk person eller på annat sätt.<sup>87</sup>

I en studie av HFD:s praxis till och med år 2002 drogs slutsatsen att det gick att äga 9–10 % av aktierna i ett fåmansaktiebolag utan att det ansågs medföra väsentlig anknytning.<sup>88</sup> Detta kan ses som en skillnad jämfört med den praxis som fanns före lagändringen år 1985, då bedömningen skulle göras om *rörelse* drevs i Sverige. Ett tio procentigt ägande innebar då att väsentlig anknytning förelåg.<sup>89</sup> Skillnaden har förklarats med att lagtexten ändrades.<sup>90</sup> Det är min uppfattning att praxis före år 1985 i princip inte är tillämplig när det gäller denna anknytningsfaktor mot bakgrund av lagändringen. Det kan dock noteras att praxis som tillkom före lagändringen fortfarande återropas av SKV.<sup>91</sup>

Praxis från år 2001 och 2002 kan även tolkas som att ett indirekt ägande via ett holdingbolag eller förvaltningsbolag inte nödvändigtvis medför att väsentlig anknytning föreligger.<sup>92</sup>

### 4.2 Nyare praxis

#### 4.2.1 Inledning

Under perioden januari 2003–september 2012 har HFD avgjort ytterligare sju mål där det ekonomiska engagemanget har bedömts. Samtliga mål är överklagade förhandsbesked. HFD fastställde SRN:s beslut i samtliga mål. En redogörelse för dessa mål görs i det följande. Precis som tidigare i artikeln

<sup>84</sup> I svensk skatterätt brukar väsentligt innebära ca 40 %. Begreppet väsentligt ska dock inte heller i denna kontext förstås som ett kvantifierbart begrepp (jämför ovan vid fotnot 8). Se Pålsson, R., 2007 s. 167.

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

<sup>86</sup> Se exempelvis RÅ 1979 Aa 58 där personen ägde 10 % av aktierna i ett familjeföretag och ansågs ha väsentlig anknytning trots att han inte hade något uppdrag i företaget.

<sup>87</sup> Prop. 1984/85:175 s. 14.

<sup>88</sup> Cejje, K., SN 2003 s. 555, RÅ 2001 not. 113 och RÅ 2001 not. 2.

<sup>89</sup> Se fotnot 86 ovan.

<sup>90</sup> Prop. 1984/85:175 s. 14, Mattsson, N., SOU 1997:75 s. 58 och Cejje, K., SN 2003 s. 555.

<sup>91</sup> Se exempelvis RÅ 2001 not. 2, RÅ 2009 not. 82 och SKV, 2011 s. 40ff. Se även Pålsson, R., 2007 s. 169 för liknande uppfattning.

<sup>92</sup> RÅ 2001 not. 41 och RÅ 2002 not. 150.

analyseras rättsfallen i förhållande till tidigare praxis. Av de sju målen utgör ett mål ett referatmål och övriga notismål. Inledningsvis analyseras referatmålet och några frågor som aktualiseras med anledning av det, såsom indirekt ägande via holdingbolag och betydelsen av procentuella andelsinnehav. Därefter analyseras praxis rörande direkta innehav. I flera av fallen behandlas även frågan om betydelsen av att den skattskyldige innehar styrelseuppdrag i företagen.

#### 4.2.2 Indirekt innehav

I referatmål **RÅ 2006 ref. 67** prövades om ett indirekt ägande i ett i Sverige rörelsedrivande bolag medförde väsentlig anknytning. Den skattskyldige ägde 25 % av aktierna i ett bolag (X AB) vars verksamhet bestod i att direkt och indirekt äga ett rörelsedrivande bolag (Y AB). Det var ägandeförhållandena i det förstnämnda bolaget (X AB) som ledde till att den skattskyldige ansågs ha väsentligt inflytande i det rörelsedrivande bolagets (Y AB) näringsverksamhet och även väsentlig anknytning till Sverige efter en flytt. Ägarförhållandena i RÅ 2006 ref. 67 är relativt komplexa. Något förenklat kan man säga att X AB:s innehav i Y AB (såväl direkt som indirekt) uppgick till ca 20 % av aktierna och 40 % av rösterna.

Rättsfallet kan jämföras med många andra fall. Exempelvis har indirekt ägande prövats i **RÅ 2001 not. 41** och i RÅ 2002 not 150.<sup>93</sup> I dessa fall ansågs däremot inte väsentlig anknytning föreligga. I 2001 års fall ägde två makar tillsammans ett helägt holdingbolag. Holdingbolaget ägde i sin tur aktier i ett svenskt bolag (S AB). Även makarna och deras barn ägde aktier i S AB. De direkta och indirekta innehaven uppgick till ett avsevärt ekonomiskt värde men i förhållande till bolagets totala kapital ansågs det ringa och deras röstvärde obetydligt. Aktieinnehavet i holdingbolaget ansågs därför utgöra en ren kapitalplacering. Mannen i familjen hade även diverse uppdrag, såsom koncernchef, VD och styrelseordförande, inom den koncern som S AB tillhörde. HFD konstaterade att det var genom dessa uppdrag som han hade inflytande över koncernen och det svenska bolaget. Vid en närmare anblick visade det sig att de olika uppdragen till största delen medförde ett inflytande över den verksamhet som koncernen hade utanför Sverige. Dessa uppdrag medförde därför inte att makarna fick väsentlig anknytning till Sverige, varken ensamt eller tillsammans med det ekonomiska innehavet.<sup>94</sup>

I rättsfall **RÅ 2002 not. 150** ägde den skattskyldige ett förvaltningsbolag, vilket i sin tur ägde aktier och teckningsoptioner i sex svenska bolag. Tre av dessa bolag var börsnoterade, vilket även var avsikten för de övriga tre bolagen. Den skattskyldiges innehav översteg inte tio procent i något av bolagen. I ett av bolagen avsåg han, även efter flytten, att sitta kvar som styrelseledamot. I det bolaget innehade han drygt 2 %. SRN, till vilken HFD anslöt sig, menade att

<sup>93</sup> Se även vid fotnot 92 ovan.

<sup>94</sup> Målet torde utgöra ett exempel där en materiell jämförbarhetskonstruktion har använts. Se Pålsson, R., 2007 s. 154 (sannolikt åsyftas RÅ 2001 not 41, men benämns RÅ 2001 not 4.)

den skattskyldige inte hade väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige genom det indirekta innehavet och genom uppdraget som styrelseledamot. Rättsfallen från år 2001 och 2002 kan tala för utgångspunkten att indirekta innehav via holdingbolag inte nödvändigtvis medför väsentlig anknytning. I dessa äldre mål där indirekt ägande via holdingbolag har prövats har väsentlig anknytning inte förelagat.

**RÅ 2006 ref. 67** har dock tolkats som att väsentlig anknytning kan föreligga genom ett indirekt innehav i ett rörelsedrivande bolag.<sup>95</sup> Jämfört med tidigare praxis kan detta eventuellt ses som något nytt. I tidigare praxis har dessutom ägandet i det icke rörelsedrivande holdingbolaget varit 100 %, i 2006 års fall uppgick det till endast 25 %. Å andra sidan är jämförelsen med exempelvis 2001 års fall något haltande, eftersom det i det fallet var *uppdraget* som gav den skattskyldige inflytande i koncernen (men att detta inflytande till 90 % utövades på koncernens verksamhet utomlands). Såväl 2001 års mål som 2006 års mål bekräftar i detta avseende lagtexten där det stadgas att det är inflytande i näringsverksamhet *här i landet* som ska tillmätas betydelse.

Jämförelsen med 2002 års fall är, till skillnad från 2001 års mål, något mer relevant.<sup>96</sup> För att eventuellt kunna förklara skillnaden i utgången skulle man kunna företa en räkneövning. I 2006 års mål ägde den skattskyldige 25 % av aktierna i X AB vars verksamhet bestod i att direkt och indirekt äga 20 % av aktierna och 40 % av rösterna i ett i Sverige rörelsedrivande bolag (Y AB). Detta innebär att den skattskyldige ägde ca 5 % av aktierna men 10 % av rösterna i det rörelsedrivande bolaget. I 2002 års mål ägde den skattskyldige förvisso hela holdingbolaget, men detta bolags ägande i de rörelsedrivande bolagen uppgick till mindre än 10 %. I båda fallen skulle den skattskyldige inneha en styrelsepost.<sup>97</sup> Eventuellt kan 2006 års fall förstås om man av praxis menar att det går att utläsa att det går en gräns vid ett tioprocentigt innehav. Om detta kombineras med en styrelsepost föreligger väsentlig anknytning<sup>98</sup>, medan om någon styrelsepost inte kombineras med det tioprocentiga innehavet så föreligger inte väsentlig anknytning.<sup>99</sup> Förespråkas en sådan förklaring bör det noteras att det är det tioprocentiga innehavet av röstetalet som synes vara av vikt, vilket kan förklaras mot bakgrund av att det är inflytandet i näringsverksamhet i Sverige som är den aktuella anknytningsfaktorn. Tolkningen är intressant, men förefaller inte korrekt, mot bakgrund av att HFD i 2006 års fall konstaterar att väsentlig anknytning skulle föreligga *oavsett* om den skattskyldige ingick i holdingbolagets styrelse eller inte. Detsamma gällde även om en emission gjordes och det indirekta innehavet skulle minska till 25 % av 20 % (5 %) av kapitalet och 25 % av 32 % (8 %) av röstetalet. Det

<sup>95</sup> Se ovan, men även Dahlberg, M., 2007 s. 38 och SKV, 2011 s. 41.

<sup>96</sup> Denna jämförelse har inte gjorts i tidigare litteratur, se exempelvis den litteratur som nämns i fotnoten ovan.

<sup>97</sup> I 2002 års fall skulle denna innehas i ett bolag där den skattskyldige indirekt ägde 2 % av aktierna.

<sup>98</sup> RÅ 2006 ref. 67. Se även i viss utsträckning RÅ 2001 not. 215 (direkt ägande)

<sup>99</sup> Se exempelvis RÅ 2002 not. 150, RÅ 2001 not. 113 och RÅ 2001 not. 9 (direkt ägande).

var mot bakgrund av ägarförhållandena i holdingbolaget (fyra ägare) som den skattskyldige ansågs ha väsentligt inflytande. Mot bakgrund av detta förefaller det inte relevant att företa en räkneövning av ovan angivet slag. RÅ 2006 ref. 67 kan i viss mån ses som nydanande och inte helt i överensstämmelse med tidigare praxis rörande indirekta innehav. Det bör dock noteras att 2006 års mål, till skillnad från övriga mål som har analyserats i detta sammanhang utgör ett referatmål, vilket kan innebära att även HFD ser målet som nytt i sammanhanget och vill markera detta genom att klassificera det som referatmål.<sup>100</sup>

Ett annat mål där HFD relativt nyligen återigen prövat indirekta äganden genom holdingbolag är **RÅ 2009 not. 85**. I målet görs dessutom en jämförelse med RÅ 2006 ref. 67. Omständigheterna i målet var att den skattskyldige innehade 30 % av aktierna och rösterna i ett (utländskt) holdingbolag. Holdingbolaget ägdes av ytterligare tre personer som hade 60 %, 5 % respektive 5 % av aktierna vardera. Holdingbolaget ägde i sin tur bland annat tre svenska bolag om motsvarande 19 %, 22,7 % och 10 %. Innehavet i holdingbolaget medförde dock att den skattskyldige *tillsammans med övriga delägare* hade ett väsentligt inflytande i holdingbolaget och att detta i sin tur hade väsentligt inflytande i flera svenska bolag. Detta gällde trots att den skattskyldige varken satt i holdingbolagets styrelse eller ledning. För det fall att holdingbolagets ägande minskades till under 10 % i de svenska bolagen skulle det väsentlig inflytandet och den väsentliga anknytningen inte föreligga. Den skattskyldige ägde dessutom indirekt 7 % av ett annat svenskt bolag.<sup>101</sup> I såväl 2006 års mål som 2009 års mål är det innehavet i det utländska holdingbolaget som inledningsvis bedöms (25 respektive 30 %). HFD konstaterar i båda målen att den skattskyldige tillsammans med övriga delägare har inflytande i bolaget. När det utländska bolaget dessutom har ett innehav på mer än 10 % i ett svenskt bolag föreligger väsentligt inflytande i Sverige (genom det indirekta innehavet). En återkoppling till Pålssons modell synes här på sin plats. I och med att HFD (SRN) hänvisar till tidigare praxis framstår det genast som betydligt enklare att dra slutsatser och att jämföra fallen (materiell jämförbarhetskonstruktion).

Det kan slutligen noteras att ett indirekt innehav (100 %) av aktier i tre onoterade bolag inte tillmättes betydelse av HFD i **RÅ 2009 not. 83**. Innehavet i de tre bolagen, vilka ägdes indirekt av ett (utländskt) bolag översteg inte 2 % i någotdera fallet. Till motsvarande slut kom HFD i **mål nr 4309-11** den 27 mars 2012. I målet ägde den skattskyldige indirekt 3 % i två svenska bolag. Den skattskyldige bedömdes vara begränsat skattskyldig i Sverige efter flytt.<sup>102</sup> Dessa fall synes därmed bekräfta de ovan omnämnda målen RÅ 2001 not. 41 och RÅ 2002 not. 150.

<sup>100</sup> Se Kristoffersson, E., SvSkT 2011 s. 839 om skillnaden mellan notis- och referatmål. Se även avsnitt 5 nedan.

<sup>101</sup> Denna omständighet synes inte ha tillmätts någon betydelse i fallet.

<sup>102</sup> I målet prövades även tillämpligheten av skatteflyktslagen. Det kan även nämnas att skatteflyktslagen var uppe till diskussion i HFD mål nr 216-10, men att den delen av förhandsbeskedet återförvisades till SRN.

#### 4.2.3 Direkta innehav

Även när det gäller direkta innehav i fåmansaktiebolag tyder senare praxis på att ägarfördelningen i bolaget har betydelse. I mål **RÅ 2004 not. 215** ansågs ett direkt innehav (av den skattskyldige och dennes sambo) motsvarande 12,8 % av såväl ägarandel som röstetal i ett fåmansbolag medföra väsentlig anknytning. SRN och HFD menade att ägarfördelningen i bolaget medförde att sökanden och hans sambo tillsammans eller i förening med olika ägarkonstellationer kunde dominera bolaget, vilket medförde att de kunde ha väsentligt inflytande i bolaget. Motsvarande bedömning gällde oavsett om sökanden var styrelseledamot eller ej. Enda möjligheten att inte få väsentlig anknytning till Sverige efter flytten vore att avyttra aktieinnehavet. Att sökanden var svensk medborgare och efter flytten skulle ha kvar en sommarbostad i Sverige hade mindre betydelse. I 2004 års mål gör HFD en materiell jämförbarhetskonstruktion.<sup>103</sup>

Under år 2009–2010 har ytterligare två mål rörande direkta innehav i kombination med eventuella styrelseuppdrag prövats. Det första av dessa är **RÅ 2009 not. 82**. Målet handlar om återbosättning. Den skattskyldige hade dubbelt medborgarskap och utvandrade från Sverige 1996, efter att ha bott i Sverige i cirka 7 år. Ett förvärv av 10 % av aktierna i ett fåmansföretag i kombination med ett styrelseuppdrag i samma bolag bedömdes ge ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här i landet. Den skattskyldige avsåg även att förvärva en bostad för fritidsändamål. Den skattskyldige uppgav även att han avsåg att vistas i Sverige mellan 60 och 80 dagar per år. SRN fann vid en samlad bedömning att väsentlig anknytning inte förelåg. Stöd för detta fann nämnden i omständigheterna att den skattskyldige inte hade haft någon annan anknytning till Sverige än sitt svenska medborgarskap sedan han flyttat.<sup>104</sup>

I det andra målet, HFD **mål nr 6497-04**,<sup>105</sup> ansågs väsentlig anknytning föreligga. Målet är en fortsättning på ett tidigare meddelat förhandsbesked. I det tidigare förhandsbeskedet ansågs den sökande inte ha väsentlig anknytning till Sverige, vid flytt utomlands. Personen ägde efter flytten aktier i ett svenskt bolag (X AB), vilka bedömdes som kapitalplaceringsaktier i det tidigare meddelade förhandsbeskedet. Att kapitalplaceringsaktier inte medför väsent-

<sup>103</sup> Pahlsson, R., 2007 s. 155.

<sup>104</sup> Två ledamöter var skiljaktiga och bedömde på motsvarande grunder att väsentlig anknytning förelåg. Ledamöterna poängterade att bolaget skulle komma att ägas av endast två personer och att det fick antas att de skulle vara överens om för bolaget viktiga beslut. Ledamöterna ansåg vidare att den väsentliga anknytningen skulle upphöra om den skattskyldige inte ingick i bolagets styrelse. De skiljaktiga ledamöterna hänvisade, precis som SKV, bland annat till RÅ 1979 Aa 58, där den skattskyldige efter flytt skulle äga 10 % av aktierna i ett familjeföretag och därmed ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige. Enligt min tolkning är praxis före lagändringen år 1985 överspelad.

<sup>105</sup> Målet har inte tilldelats en plats i Regeringsrättens Årsbok. Målet avgjordes 2005-02-09 och är en prövning av SRN:s förhandsbesked dnr 96-04/D. Ett skäl till varför målet inte har tilldelats någon plats i Regeringsrättens Årsbok skulle kunna vara att det inte har gått att publicera utan att sekretessen skulle ha brutits.

lig anknytning stämmer väl överens dels med uttalanden i förarbetena, dels med tidigare praxis från HFD.<sup>106</sup> I nu aktuellt mål uppstod frågan om sökanden skulle få väsentlig anknytning eftersom han intagit en plats i styrelsen i ett dotterbolag till X AB och dessutom avsåg att ingå även i X AB:s styrelse. Sökanden ansågs i och med dessa förutsättningar få väsentlig anknytning till Sverige. På grund av sekretess är det svårt att utläsa hur stort aktieinnehav som sökanden hade i X AB, varför målet har mycket ringa värde i detta sammanhang. Rättsfallet har inte tilldelats någon plats i Regeringsrättens Årsbok och inte heller kommenterats närmare i litteraturen eller i SKV:s handledning.<sup>107</sup>

### 4.3 Avslutande kommentarer och nya slutsatser

Anknytningsfaktorn ekonomiskt engagemang genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige är även efter beaktandet av senare års praxis den mest komplexa anknytningsfaktorn. Av Pålssons analys av målen (tom 2004) utifrån en jämförbarhetskonstruktion framgår att en materiell jämförbarhetskonstruktion har gjorts i hälften av fallen.<sup>108</sup> Detta är, som framgår ovan, bra eftersom det underlättar jämförbarheten mellan målen och ökar förutsebarheten för den skattskyldige (se exempelvis RÅ 2004 not. 215). Även i efterföljande praxis tenderar HFD att ägna sig åt kontextuella bedömningar i större utsträckning än när det gäller anknytningsfaktorerna bostad och familj.

Vid en analys av praxis framstår det som att bedömningen av inflytandet via den aktuella ägarkonstellationen i bolaget har fått en ökad betydelse i flera fall. Ett uttryckligt beaktande av hur många ägare samt deras aktuella innehav och inflytande i bolaget görs numera för att utreda den skattskyldiges möjlighet att idka inflytande i bolaget.<sup>109</sup> Praxis kan tolkas som att ett indirekt ägande via ett utländskt bolag om 25–30 %, där det utländska bolaget i sin tur äger mer än 10 % i ett svenskt bolag kan medföra väsentlig anknytning, även om delägarna inte är varandra närstående och även om majoritetsaktieägare finns. Om däremot det utländska bolaget äger mindre än 10 % behöver väsentligt inflytande och följaktligen inte heller väsentlig anknytning föreligga.<sup>110</sup> Även om den skattskyldige är ensam ägare till ett Holding- eller förvaltningsbolag och således indirekt äger aktier i andra svenska bolag synes det gå en ungefärlig gräns vid 10 %. I flera fall där innehavet har varit lägre än 10 % har väsentlig anknytning inte bedömts föreligga.<sup>111</sup>

<sup>106</sup> Se exempelvis prop. 1984/85:175 s. 14, RÅ 2001 not. 2 och RÅ 2001 not. 41. Se även SRN:s icke överklagade förhandsbesked dnr 108-11/D (2012-07-06) där andelar som ansågs kvalificerade (57:4 IL) utgjorde kapitalplaceringsaktier och inte medförde att väsentlig anknytning förelåg.

<sup>107</sup> Se fotnot 105 ovan.

<sup>108</sup> Pålsson, R., 2007 s. 166–169.

<sup>109</sup> Se RÅ 2009 not. 85, RÅ 2006 ref. 67 och RÅ 2004 not. 215.

<sup>110</sup> RÅ 2006 ref. 67 och 2009 not. 85.

<sup>111</sup> RÅ 2009 not. 83, RÅ 2002 not. 150 och RÅ 2001 not. 41.

Även när det gäller direkta innehav synes en preliminär gräns vid ett tio procentigt innehav kunna ses som vägledande.<sup>112</sup> Som exempel kan RÅ 2004 not. 215 nämnas där ett 12,8 procentigt innehav i ett fåmansföretag medförde väsentlig anknytning. Pålsson är något mer försiktig och menar att det är vanskligt att försöka dra en gräns vid ett tioprocentigt innehav mot bakgrund av RÅ 1979 Aa 58. Som nämnts i avsnitt 4.1 ovan är det dock min uppfattning att praxis före lagändringen år 1985 är av mindre betydelse, då det på den tiden skulle bedömas huruvida en person ”drev rörelse” i Sverige och inte huruvida han hade ”väsentligt inflytande” eller inte.

Avslutningsvis ska ett till HFD överklagat förhandsbesked nämnas. Målet har i skrivande stund ännu inte prövats av HFD.<sup>113</sup> Av uppgifterna i ärendet framgår att den skattskyldige (A) har avvecklat och håller på att avveckla sitt engagemang i olika svenska bolag. Vid utflyttningen har han kvar ett aktieinnehav (i syfte att erhålla utdelning från föregående års vinstmedel) i ett av bolagen. Efter flytten kommer A att utföra arbete från den nya hemvisstaten och arbetet kommer att riktas mot ett av de företag som A tidigare var anställd och delägare i (i Sverige). Vidare avser A att förvärva en bostadsrätt i Sverige efter flytt. Majoriteten av SRN:s ledamöter fann mot bakgrund av detta att väsentlig anknytning förelåg, medan tre av nämndens ledamöter var av motsatt uppfattning.

## 5 Avslutande kommentarer

I 3:7 IL radas tio olika anknytningsfaktorer upp som exempel på omständigheter som ska beaktas för att bedöma om en person har väsentlig anknytning till Sverige. Av såväl förarbeten som praxis framgår att vissa av dessa faktorer väger tyngre än andra. Detta gäller främst faktorerna bostad, familj och ekonomiskt engagemang. I artikeln har dessa tre faktorer belysts mot bakgrund av att de flesta rättsfallen från senare tid har rört dessa faktorer. Även om presentationen i artikeln har gjorts utifrån dessa tre anknytningsfaktorer bör det återigen poängteras att det är en *samlad bedömning av samtliga* omständigheter som ska göras *i varje enskilt fall*.

Såväl i tidigare studier av praxis avseende väsentlig anknytning som i denna artikel har det noterats att en värdering av anknytningsfaktorernas betydelse inte alltid kommer till uttryck i domstolens motiveringar.<sup>114</sup> HFD identifierar i det stora flertalet fall huruvida en anknytningsfaktor är uppfylld eller inte (formellt resonemang) och ägnar sig i mer begränsad utsträckning åt materiella jämförbarhetskonstruktioner. Bristen på denna typ av resonemang leder till att det är svårt att behandla lika fall lika och ibland svårt att förstå varför

<sup>112</sup> I såväl RÅ 2001 not.113 som RÅ 2002 not.2 förelåg inte väsentlig anknytning. I RÅ 2009 not. 82 ansågs däremot väsentligt inflytande föreligga då ett tio procentigt innehav kombinerades med ett styrelseuppdrag, men likväl saknades väsentlig anknytning (återbostättningsfall).

<sup>113</sup> SRN:s förhandsbesked dnr 102-11/D (2012-03-29).

<sup>114</sup> Se särskilt Pålsson, R., 2007, kapitel 7.



till synes lika fall har resulterat i olika utgång. Även om syftet med såväl reglerna om väsentlig anknytning som institutet om förhandsbesked är att avgöra enskilda fall, framstår det som mer lämpligt att HFD redovisar skälen för sina bedömningar på ett mer öppet sätt. HFD måste trots allt, dels behandla två jämförbara fall lika (1:9 RF)<sup>115</sup>, dels ta sin roll såsom prejudikatbildare på betydligt större allvar.

*Bostad invrättad för åretruntbruk* är den första anknytningsfaktor som har analyserats i artikeln. Det har i analysen av praxis kunnat konstateras att nyare praxis är förenlig med tidigare praxis. Inget av de rättsfall som behandlar bostad har klassificerats som referatmål, vilket stödjer tesen att de mål som avgjorts under perioden inte tillför rättsutvecklingen allt för mycket (se strax nedan). Anknytningsfaktorn tillmäts stor vikt när det gäller tidigare permanentbostäder medan motsatt gäller för fritidsbostäder. Den kritik som tidigare har förts fram rörande den oförutsebarhet som lagtextens ordalydelse medför i förhållande till den bedömning som görs av såväl SRN som HFD vidhålls. Även fritidsbostäder omfattas av lagtextens ordalydelse i många fall, varför denna bör ses över. Ett alternativ är att nämnden och domstolarna börjar tillämpa lagtexten enligt dess ordalydelse och i enlighet med den avsikt som lagstiftaren hade vid stiftandet av regeln. Av praxis framgår att en utflyttad till och med kan ha flera fritidsfastigheter utan att det medför väsentlig anknytning.

Den andra anknytningsfaktor som har behandlats är anknytningsfaktorn *familj*. Under perioden har praxis där barn till utflyttande föräldrar beaktats som anknytningsfaktor. Detta har inte skett tidigare men torde utgöra en naturlig följd av samhällsutvecklingen med ett ökat antal skilsmässor och separationer. Frågan om det har betydelse huruvida gemensam eller ensam vårdnad föreligger för den kvarvarande föräldern har analyserats. Praxis är inte helt tydlig när det gäller denna fråga. Slutsatsen har dock dragits att denna omständighet inte har avgörande betydelse för bedömningen. Däremot synes antalet dagar som den skattskyldige avser att besöka barnet/n samt med vilken regelbundenhet så förväntas ske inverka på bedömningen. Av RÅ 2003 ref. 52 framgår att en utflyttad person som inte längre har vårdnad om barnet kan vistas upp till 60 dagar i Sverige utan att väsentlig anknytning föreligger.

Slutligen har anknytningsfaktorn *ekonomiskt engagemang genom näringsverksamhet i Sverige* analyserats. Av praxis från senare tid framkommer att även indirekta innehav kan medföra att väsentlig anknytning föreligger, se exempelvis RÅ 2006 ref. 67. En sådan bedömning får anses vara fullt förenlig med lagtextens ordalydelse, och således även fullt förutsebar. Därtill har i flera mål inte bara det procentuella ägandet beaktats i denna bedömning utan även det potentiella inflytandet av olika ägarkonstellationer, vilket innebär att den skattskyldiges potentiella inflytande *tillsammans* med andra ägare har beaktats. Vidare framstår det som att det finns en gräns, om än mycket svag, för såväl direkt ägande (i fåmansaktiebolag) som indirekt ägande i svenska bolag vid ungefär 10 %.

<sup>115</sup> Se Pålsson för ett utförligare resonemang i denna del, Pålsson, R., 2007 s. 172–173.

Under år 2008–2009 kom SKV med tre ställningstaganden som behandlade bedömningen huruvida väsentlig anknytning föreligger eller inte. Två av dessa har behandlats ovan (avsnitt 2.2.2 och 3.2.2). I det tredje ställningstagandet behandlas frågan om den skattskyldiges avsikt med flytten eller återbosättningen har betydelse för om väsentlig anknytning ska föreligga eller inte.<sup>116</sup> Verkets primära uppfattning är att avsikten inte ska tillmätas betydelse. Jag menar dock att det finns situationer där omständigheter som återspeglar en avsikt att återbosätta sig i Sverige bör beaktas. En sådan omständighet är exempelvis tjänstledighet från en anställning i Sverige. En sådan omständighet borde inrymmas i anknytningsfaktorn liknande omständigheter och således påverka bedömningen. Det kan även noteras att SRN i ett icke överklagat förhandsbesked nämner omständigheten att den skattskyldige inom ramen för sin anställning tjänstgör utomlands och att tjänstgöring i utlandet är tidsbegränsad som en omständighet bland andra vilket föranledde att väsentlig anknytning till Sverige förelåg.<sup>117</sup> Det kan slutligen noteras att SKV i sitt ställningstagande inte uttalar sig specifikt om tjänstledigheter utan om avsikten i allmänhet.

Vid genomgången av praxis har även tankar om varför HFD har placerat de olika målen som referatmål, notismål eller inte alls i Regeringsrättens Årsbok presenterats.<sup>118</sup> Sammanfattningsvis kan det konstateras att av de 18 mål som avgjorts av HFD utgör samtliga överklagade förhandsbesked. Endast i två mål har HFD kommit till en annan slutsats än SRN.<sup>119</sup> Vidare har två av målen placerats som referatmål och tio av målen som notismål. Två av målen har inte tilldelats någon plats i Årsboken över huvud taget. När det gäller de sex mål som har avgjorts under år 2012 har det ännu inte fastställts hur eller om dessa kommer att presenteras i Årsboken. När det inledningsvis gäller referatmål anses dessa oftast ha ett större rättskällevärde än notismål.<sup>120</sup> En alternativ tolkning skulle kunna vara att alla mål (förutom mål meddelade i plenum) har samma rättskällevärde, men att placeringen som notis- eller referatmål snarare har att göra med huruvida HFD vill signalera att det har uppstått något nytt i praxis<sup>121</sup> eller att HFD visar på att den har gjort en egen analys av rättsläget och gjort en annan bedömning än underinstanserna eller i nu aktuellt fall SRN<sup>122</sup>. Som notismål skulle med detta resonemang de mål klassificeras där HFD fastställer SRN:s förhandsbesked utan att tillföra ett eget resonemang

<sup>116</sup> SKV:s ställningstagande: Har avsikten någon betydelse vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger efter utflyttning från Sverige eller inför en förestående återflyttning hit?, dnr 131 390381-08/111 (2008-06-13).

<sup>117</sup> Se SRN:s förhandsbesked dnr 57-11/D (2011-09-16). En annan anknytningsfaktor var att permanentbostaden behölls, varför betydelsen av anställningen kan ifrågasättas.

<sup>118</sup> Denna presentation har huvudsakligen skett i fotnoterna. Fram till utgången av år 2010 heter sammanställningen Regeringsrättens Årsbok, även om benämningen HFD används för domstolen även för tiden dessförinnan.

<sup>119</sup> Se RÅ 2009 not. 84 och RÅ 2003 ref. 57 ovan.

<sup>120</sup> Se exempelvis Kristoffersson, E., SvSkT 2011 s. 839.

<sup>121</sup> Se exempelvis RÅ 2006 ref. 67.

<sup>122</sup> Se exempelvis RÅ 2003 ref. 57.

och de fall där tidigare praxis bekräftas.<sup>123</sup> Två mål har under perioden inte placerats i Regeringsrättens Årsbok (2003–2010). Att så inte har skett för ett av målen framstår som rimligt då det av sekretesskäl framstår som ett *in casu* avgörande.<sup>124</sup> För att kunna bedöma denna alternativa tolkning av placeringen i Årsboken krävs dock ett betydligt större underlag än de mål som har analyserats i denna artikel. Placeringen av dessa mål bekräftar dock i huvudsak denna alternativa tolkning.<sup>125</sup>

Två mål ligger i dagsläget (september 2012) för prövning hos HFD, båda överklagade förhandsbesked. I det första målet har den skattskyldige kvar sin permanentbostad i Sverige efter flytt utomlands.<sup>126</sup> SRN fann att väsentlig anknytning förelåg. Det är sökanden som har överklagat målet. Detsamma gäller för det andra målet, som handlade om väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige (se avsnitt 4.3 ovan).

Syftet med artikeln har varit att fastställa gällande rätt. Kritik har riktats mot såväl lagstiftare som rättstillämpare. Denna kritik utgör underlag till en uppföljande artikel där alternativa förslag *de lege ferenda* till nu aktuell lagstiftning kommer att diskuteras. Sista ordet är med andra ord inte sagt i denna och närliggande frågor.

*Universitetslektor Katia Ceje är verksam vid juridiska fakulteten, Uppsala universitet och är knuten till stiftelsen Centrum för Skatterätt. Artikeln är huvudsakligen finansierad av Nordiska Skattevetenskapliga forskningsrådet men även till viss del av stiftelsen Riksbankens jubileumsfond, FAS och Skatteverket och ingår som en del av projektet 'Dividing the tax base in a globalized world'.*

<sup>123</sup> I nio av tio notismål fastställer HFD SRN:s förhandsbesked utan egen motivering. I ett fall (RÅ 2009 not. 84) ändrades nämndens förhandsbesked. Även i 2012 års mål fastställde HFD SRN:s förhandsbesked rörande den nu aktuella frågan – utan egen motivering.

<sup>124</sup> Se fotnot 35 och 105 ovan.

<sup>125</sup> Se för undantag fotnot 123 ovan.

<sup>126</sup> SRN:s förhandsbesked dnr 130-09/D (2010-02-17).