

Målnummer:	1211-99	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2002-10-16		
Rubrik:	Den omständigheten att en utlandssvensk inte varit oinskränkt skattskyldig i ett annat land har saknat betydelse vid bedömningen av frågan om han alltså haft väsentlig anknytning till Sverige. I stället har hans fortsatta innehav av familjens åretruntbostad i Sverige tillmätts avgörande betydelse för besvarandet av frågan, varvid särskilt beaktats hur länge den skattskyldige dittills vistats utrikes.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen (1928:370)• 53 § anvisningarna punkt 1 kommunalskattelagen (1928:370)• 54 § första stycket f kommunalskattelagen (1928:370)• 54 § anvisningarna punkt 3 kommunalskattelagen (1928:370)• Artikel 12 punkt 2 e och punkt 3 i dubbelbeskattningsavtalet med Sovjetunionen (1982:708)		
Rättsfall:	RÅ 1974 A 738		

REFERAT

Skattemyndigheten i Stockholms län beskattade L.H. vid 1995 års taxering för tjänsteinkomst erhållen vid arbete i Sovjetunionen med 691 440 kr. Skattemyndigheten fann efter omprövning inte skäl att ändra sitt tidigare beslut och anförde därvid bl.a. följande. Skattebefrielse vid utlandsarbete kan medges om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och inkomsten beskattats i verksamhetslandet. - Undantagsvis kan inkomsten vara skattefri i Sverige, även om den inte beskattats i verksamhetslandet. Detta gäller dock endast om vistelsen och anställningen där varat minst ett år och om skattefriheten beror på intern lagstiftning eller administrativ praxis. Skattefriheten får inte bero på skatteavtal mellan Sverige och det aktuella landet. - Person som vistas i Sovjetunionen för verksamhet som avses i art. 12 p. 2 och som omedelbart före vistelsen hade hemvist i Sverige skall vid tillämpning av avtalet inte anses förlora sitt hemvist i Sverige (art. 12 p. 3). L.H. skall därför anses ha sitt hemvist i Sverige under hela inkomståret 1994 och beskattas här som oinskränkt skattskyldig. - Enligt skatteavtalet mellan Sverige och Sovjetunionen skall inkomst av anställning vid internationell transport beskattas endast i hemviststaten (art. 12 p. 2 e). L.H. arbetar för SAS i Ryssland. I hans fall beror alltså skattefriheten i Ryssland på skatteavtalets bestämmelser.

L.H. överklagade skattemyndighetens beslut.

Med anledning av överklagandet företog skattemyndigheten en ny omprövning och yttrade därvid bl.a. följande. Av lagens förarbeten (prop. 1989/90:110 s. 386 f.) framgår att det ankommer på den skattskyldige att visa att han blivit skattebefriad genom bestämmelser i intern lagstiftning eller avtal eller genom beslut om skattebefrielse som myndighet i verksamhetslandet bemyndigats att utfärda. - L.H. har dock inte visat att han blivit skattebefriad i Ryssland på sådan grund att ettårsregeln blir tillämplig.

Länsrätten i Stockholms län (1997-03-27, ordförande Grivenfeldt) yttrade: Länsrätten finner, i likhet med skattemyndigheten och på de av skattemyndigheten ovan redovisade skälen, att L.H. inte tillfredsställande visat att förutsättningar för skattefrihet enligt ettårsregeln föreligger. Överklagandet skall därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

L.H. fullföljde sin talan och anförde bl.a. att han hade varit utflyttad från Sverige sedan 1989 och numera bor i USA.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (1998-12-28, Hallberg, Östberg Anclow, referent) yttrade: Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. L.H. som är svensk medborgare flyttade till Indonesien 1989. Han flyttade tillsammans med hustrun, som är engelsk medborgare, och två barn. Han flyttade då också sitt bohag. Han avregistrerades från folkbokföringen såsom utvandrad från Sverige den 17 oktober 1991. Under 1992 flyttade han från Indonesien till Moskva för att arbeta för SAS. Sedan utflyttningen från Sverige har L.H. haft kvar en bostadsrätt om fyra rum och kök i Stockholm. Bostadsrätten är uthyrd. L.H. äger vidare ett hus i Queenstown New Zeeland på 150 kvm bestående av fyra rum och kök. L.H. är numera bosatt i USA och har för avsikt att flytta till Nya Zeeland. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall en person, som inte stadigvarande vistas i Sverige men som tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige anses bosatt här om han har väsentlig anknytning till Sverige. Därvid skall beaktas sådana omständigheter som att han är svensk medborgare, den tidsrymd under vilken han tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige, att han inte har varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort, att han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl, att han har en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk, att han har familj i Sverige, att han bedriver näringsverksamhet i Sverige eller genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger honom väsentligt inflytande i sådan näringsverksamhet, är ekonomiskt engagerad i Sverige eller att han innehar fastighet här i riket och därmed jämförliga förhållanden. - Enligt tredje stycket av anvisningspunkten skall en person som är svensk medborgare och som utreser från Sverige anses bosatt här intill dess fem år har förflutit från dagen för avresan från Sverige, såvida han inte visar att han under beskattningsåret inte har haft sådan väsentlig anknytning till Sverige som avses i andra stycket. - L.H. flyttade till Indonesien 1989 och har därefter inte haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här. Fråga är om L.H. haft sådan väsentlig anknytning till Sverige att han ändå skall anses bosatt här och därmed vara skyldig att erlägga inkomstskatt under inkomståret 1994. Den enda anknytning, utöver medborgarskapet, som L.H. hade till Sverige efter utflyttningen 1989 utgörs av en bostadsrätt om fyra rum och kök. Mot bakgrund av vad som i övrigt upplysts i målet angående L.H:s förhållanden kan enbart innehavet av bostadsrätten inte medföra att han har en sådan väsentlig anknytning till Sverige att han i skattehänseende skall anses bosatt här. L.H. är således inte skyldig att erlägga inkomstskatt i Sverige för den aktuella inkomsten från SAS. - Kammarrätten bifaller, med ändring av underinstansernas avgöranden, överklagandet och medger L.H. skattebefrielse avseende inkomsten från SAS.

Kammarrättsrådet Olsson var skiljaktig och anförde: L.H. bosatte sig 1989 i Indonesien där han arbetade för SAS. Han flyttade 1992 till Moskva och arbetade även där för SAS till i vart fall den 1 maj 1995. Han uppgav att han efter vistelsen i Ryssland avsåg att flytta till Nya Zeeland där han förvärvat en fastighet. Enligt senast tillgängliga uppgifter (från 1997) är L.H. numera bosatt i USA. Under ovan angivna förhållanden kan L.H. under den tid som nu är aktuell inte anses ha tagit varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort. Med hänsyn härtill och till att han under det aktuella beskattningsåret alltså varit ägare till den bostadsrättslägenhet i Stockholm, som närmast före utflyttningen utgjort hans permanentbostad, skall han under det aktuella beskattningsåret anses ha haft väsentlig anknytning till Sverige. - Vad beträffar tillämpligheten av den s.k. ettårsregeln i 54 § första stycket f KL jämte punkt 3 av anvisningarna till paragrafen delar jag underinstansernas bedömning att L.H. inte visat att förutsättningar för befrielse från skattskyldighet för den aktuella inkomsten föreligger. Jag finner således att L.H. skall beskattas i Sverige för

inkomsten från SAS.

Riksskatteverket (RSV) överklagade kammarrättens dom och yrkade att L.H. för hela beskattningsåret 1994 skulle beskattas i enlighet med de regler som gäller för skattskyldiga som är bosatta här i Sverige och att den från SAS uppburna tjänsteinkomsten därvid skulle tas upp till beskattning. RSV anförde härvid bl.a. följande. Av utredningen i målet framgår att L.H. tillsammans med fru och två barn år 1989 flyttade till Indonesien, där han under perioden 1 augusti 1989 - 28 februari 1992 var anställd av SAS. Han avregistrerades från folkbokföringen såsom utvandrad från Sverige den 17 oktober 1991. År 1992 flyttade L.H. från Indonesien till Moskva, där han under perioden 1 mars 1992 - 1 maj 1995 var anställd av SAS. Han har därefter flyttat till USA och har uppgett att han har för avsikt att flytta till Nya Zeeland, där han äger ett hus på 150 kvm. L.H. har efter utflyttningen från Sverige haft kvar den tidigare permanentbostaden i Stockholm. L.H. har sedan han år 1989 flyttade från Sverige bott i ett flertal länder under förhållandevis korta perioder. Då L.H. varken visat eller gjort sannolikt att han efter utflyttningen år 1989 fram t.o.m. det nu aktuella året varit oinskränkt skattskyldig i annat land kan han inte heller på det sätt som anges i punkt 1 andra stycket anvisningarna till 53 § KL anses ha tagit varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort. Den exakta innebörden av uttrycket "varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort" framgår varken av lagtexten eller av dess förarbeten. Det ligger emellertid i uttrycket att den skattskyldige är just oinskränkt skattskyldig i ett annat land.

Prövningstillstånd meddelades.

L.H. bestred RSV:s yrkande. Han anförde härvid bl.a. följande. Han flyttade från Sverige 1989 tillsammans med familjen och har flyttat runt mellan länder på grund av sitt arbete. Lägenheten i Sverige kunde inte säljas under större delen av 1990-talet, eftersom tiderna var mycket dåliga. Han bor i USA sedan år 1996, är s.k. "permanent resident" (green card) och är skyldig att betala skatt, vilket han också gör varje år. Lägenheten i Stockholm såldes den 10 september 1997.

Regeringsrätten (2002-10-16, Lavin, Schäder, Melin, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 53 § 1 mom. KL är en fysisk person skyldig att erlägga skatt i Sverige för all inkomst, som han förvärvat inom eller utom riket, för den tid under vilken han varit bosatt i Sverige. Enligt punkt 1 av anvisningarna till samma paragraf räknas såsom bosatt i Sverige dels den som har sitt egentliga bo och hemvist här, dels den som utan att vara bosatt i Sverige stadigvarande vistas här. En person, som inte stadigvarande vistas i Sverige men som tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist här, skall anses bosatt här om han har väsentlig anknytning till Sverige. Därvid skall beaktas sådana omständigheter som att han är svensk medborgare, den tidrymd under vilken han tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige, att han inte har varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort, att han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl, att han har en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk, att han har familj i Sverige, att han bedriver näringsverksamhet i Sverige eller genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger honom ett väsentligt inflytande i sådan näringsverksamhet, är ekonomiskt engagerad i Sverige eller att han innehar fastighet här i riket och därmed jämförbara förhållanden. I anvisningspunktens tredje stycke anges att en person som är svensk medborgare eller som under sammanlagt minst tio år haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här och som utreser från Sverige skall anses bosatt här intill dess fem år har förflutit från dagen för avresan från Sverige, såvida han inte visar att han under beskattningsåret inte har haft sådan väsentlig anknytning till Sverige som anges ovan.

I prop. 1984/85:175 (om bl.a. nya bosättningsregler i skattelagstiftningen) s. 10-15 har departementschefen uttalat bl.a. följande om reglernas syfte och innebörd: Regeln om väsentlig anknytning till Sverige har utformats som en

presumtionsregel för bosättning i Sverige vid utflyttning till utlandet. Syftet med bestämmelsen är att förhindra s.k. skenbosättning i utlandet av personer som tidigare varit bosatta och verksamma i Sverige. Den som efter utflyttningen från Sverige väljer att inte längre vara svensk medborgare får därigenom anses ha gett tillkänna en avsikt att bryta banden med Sverige eller i vart fall minska anknytningen, vilket också bör beaktas vid bedömningen av den skattemässiga bosättningen. Det framhålls dock att det är fråga om att göra en samlad bedömning i det enskilda fallet varför alla omständigheter av betydelse för bosättningen måste beaktas. Som exempel på vad som inte anses ge väsentlig anknytning till Sverige anges ett enkelt fritidshus eller rena kapitalplaceringar i Sverige. Däremot bör hus som är klassificerade som fritidshus men som är belägna i attraktiva områden och inrättade för åretruntbruk få en ökad betydelse vid bedömningen. Tillgångar som ger ett verkligt inflytande i en rörelse som bedrivs i Sverige bör beaktas oavsett om det sker genom innehav av aktier, via en juridisk person eller på annat sätt. Mellan en kapitalplacering och ett klart ägarinflytande finns det ett gränsland där det är befogat att tala om ett aktivt ekonomiskt engagemang. Den som flyttar från Sverige har därtill varje beskattningsår och till dess fem år förflutit från utflyttningsdagen i princip bevisbördan för att han inte har väsentlig anknytning till Sverige.

Även om en person är oinskränkt skattskyldig i Sverige kan vissa inkomster undantas från beskattning här. Enligt 54 § första stycket f KL och punkt 3 anvisningarna till samma paragraf frikallas här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjuter avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, från skattskyldighet bl.a. om anställningen och vistelsen utomlands varat minst ett år i samma land och det även om inkomsten inte beskattats i verksamhetslandet (ettårsregeln). För sådan skattefrihet krävs då att inkomsten inte beskattats i verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller annat avtal än avtal för undvikande av dubbelbeskattning som detta land ingått (punkten 3 i anvisningarna).

Av artikel 12 punkt 2 e i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Sovjetunionen (SFS 1982:708) framgår att en person med hemvist i en avtalsslutande stat beskattas endast i hemviststaten för lön för arbete vid representation som tillhör en person som driver internationell transportverksamhet. Vidare framgår av punkt 3 i samma artikel att en person, som vistas i en avtalsslutande stat för sådant arbete och som omedelbart före denna vistelse hade hemvist i den andra avtalsslutande staten, inte skall anses ha förlorat sitt hemvist i den andra staten på grund av vistelsen i verksamhetsstaten.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Frågan i målet är om L.H. skall beskattas i Sverige för den lön han under år 1994 uppburit från SAS för sitt arbete i Moskva. Det måste då först avgöras om L.H. varit oinskränkt skattskyldig här enligt 53 § 1 mom. KL och, i så fall, om inkomsten är skattefri enligt ettårsregeln. Om denna prövning leder till att han skall beskattas för inkomsten, kan frågan uppkomma om dubbelbeskattningsavtalet lägger hinder i vägen för en sådan beskattning.

RSV har som sin uppfattning framfört att frågan om L.H:s skattskyldighet under det aktuella året skall bedömas mot bakgrund av om denne kan anses ha varit oinskränkt skattskyldig i ett annat land. Det finns emellertid inte någonstans angivet i lag att förekomsten av "oinskränkt skattskyldighet i ett annat land" skall vara bestämmande för en persons skattskyldighet i Sverige. RSV anser att det i uttrycket "varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort" i punkt 1 andra stycket anvisningarna till 53 § KL ligger att den skattskyldige är oinskränkt skattskyldig i ett annat land. De citerade orden i anvisningarna ger dock endast uttryck för att vissa faktiska förhållanden (bosättning och hemvist) skall vara för handen. Den tolkning som RSV förordar skulle i själva verket medföra att det andra landets skatterättsliga lagstiftning skulle vara utslagsgivande för den

skattskyldiges bosättning och hemvist. Det ifrågavarande uttrycket i anvisningarna ingår som en av många anknytningsfaktorer. Dessa ger överlag uttryck för objektivt iakttagbara faktiska förhållanden, vilket talar emot att innebörden av såväl det ifrågavarande uttrycket som övriga anknytningsfaktorer skulle vara beroende av en särskild skatterättslig prövning enligt utländsk rätt. Om uttrycket skulle tillmätas den betydelse som RSV gör gällande, skulle flertalet andra anknytningsfaktorer framstå som i stort sett onödiga. Syftet med bestämmelsen om väsentlig anknytning till Sverige i 53 § 1 mom. KL är emellertid att det skall göras en samlad bedömning i varje särskilt fall, varför alla omständigheter av betydelse för bosättningen skall vägas in. Vad nu anförts innebär att frågan om L.H. haft väsentlig anknytning till Sverige skall besvaras utan avseende på om han varit obegränsat skattskyldig eller inte i ett annat land.

L.H. var under beskattningsåret 1994 anställd av SAS med stationeringsort Moskva. Förutom att han under sin vistelse i Moskva varit svensk medborgare och före flyttningen till Indonesien haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige hade han behållit den bostad i Sverige som varit hans och familjens permanenta bostad. Med hänsyn härtill och med beaktande av den tid han vistats utomlands får L.H. under beskattningsåret anses ha haft sådan väsentlig anknytning till Sverige att han är oinskränkt skattskyldig här.

L.H., som omedelbart före sin vistelse i Moskva hade skatterättsligt hemvist i Sverige, har på grund av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Sovjetunionen åtnjutit skattefrihet i vistelselandet för den lön han uppbar från SAS. Denna omständighet medför att ettårsregeln i 54 § KL till följd av föreskrifterna i punkten 3 i anvisningarna inte är tillämplig i fallet. Dubbelbeskattningsavtalet utgör inte heller något hinder för en beskattning i Sverige.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att L.H. skall beskattas i Sverige för den lön han uppburit från SAS under år 1994.

Föredraget 2002-09-04, föredragande Ingegerd Bolin, målnummer 1211-1999

Sökord: Skattskyldighet; Inkomstskatt

Litteratur: prop. 1984/85:175 s. 10-15, 28, 112-115 och 121-122; prop. 1989/90:110 s. 385-387 och 683-684.
