

**Not 27**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 8 juni 2020 följande dom (mål nr 5346-19).

**Bakgrund**

1. Vid inkomstbeskattningen är en person obegränsat skattskyldig i Sverige bl.a. om personen tidigare har varit bosatt här och har väsentlig anknytning hit. För att avgöra om en person har väsentlig anknytning hit ska vid bedömningen bl.a. beaktas om personen är svensk medborgare, hur länge personen var bosatt här och om denne har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk. Det ska göras en samlad bedömning av alla omständigheter av betydelse.

2. Makarna A.B. och Å.B., som avsåg att flytta till Portugal i slutet av 2019 för att bosätta sig där permanent, ansökte om förhandsbesked för att få veta om de efter flytten kommer att vara obegränsat skattskyldiga i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit. I ansökan anges följande.

3. Makarna B. är svenska medborgare och har varit bosatta i Sverige under större delen av sina liv. De har sålt sin permanentbostad, en villa i Båstad, med tillträde för de nya ägarna den 19 september 2019. Från och med det datumet har makarna för avsikt att bosätta sig i A.B:s systers bostad fram till utflyttningen från Sverige.

4. Den 15 december 2018 köpte de en bostadsrättslägenhet i Båstad. Lägenheten tillträdde den 8 februari 2019 men de har aldrig varit bosatta där. Makarna B. har för avsikt att efter utflyttningen använda lägenheten som fritidsbostad när de besöker Sverige på sommaren samt ytterligare ca fyra gånger per år. Omfattningen av vistelserna i Sverige kommer inte att medföra att de vistas stadigvarande här.

5. Makarna B:s två vuxna döttrar, som varit bosatta med föräldrarna i den avyttrade villan, har framfört önskemål om att få bosätta sig i bostadsrättslägenheten under en övergångsperiod från den 19 september 2019 fram tills dess att de hittar egna bostäder. Makarna B. avser vidare att flytta över en mindre del av sitt bohag från permanentbostaden till lägenheten.

6. Makarna B. frågade om de kommer att anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter flytten (fråga 1). De ville också veta ifall bedömningen i fråga 1 påverkas av om döttrarna väljer att inte bosätta sig i lägenheten och om de inte för över en mindre del av sitt bohag dit (fråga 2).

7. Skatterättsnämnden fann att makarna B. inte kommer att ha väsentlig anknytning till Sverige efter flytten (fråga 1). Därmed förföll fråga 2. Som motivering angav nämnden bl.a. att fritidsbostäder i regel inte ger väsentlig anknytning till Sverige och att makarna B:s lägenhet inte skulle förlora sin karaktär av fritidsbostad för dem även om döttrarna bosatte sig där. Inte heller den omständigheten att visst bohag skulle flyttas från permanentbostaden till lägenheten påverkade bedömningen.

8. I Högsta förvaltningsdomstolen har upplysts att makarna B:s döttrar inte bosatt sig i lägenheten utan i stället flyttat till egna boenden.

**Yrkanden m.m.**

9. *Skatteverket* yrkar, som dess talan slutligen bestämts, att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa att makarna B. inte har väsentlig anknytning till Sverige.

10. *Makarna B.* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

**Skälen för avgörandet***Frågan i målet*

11. Frågan i målet är om makarna B:s bostad i Sverige tillsammans med övriga anknytningsfaktorer medför att de har väsentlig anknytning hit.

*Rättslig reglering m.m.*

12. Bestämmelser om skattskyldighet för fysiska personer finns i 3 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

13. Enligt 3 § första stycket 3 är den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här obegränsat skattskyldig.

14. Enligt 7 § första stycket ska vid bedömningen av om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit beaktas bl.a. om personen är svensk medborgare, hur länge personen var bosatt här och om personen har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk.

15. Av förarbetena framgår att regleringen i 7 § syftar till att förhindra s.k. skenbosättning i utlandet av personer som tidigare varit bosatta och verksamma i Sverige. Vidare framgår att frågan om det föreligger väsentlig anknytning hit ska avgöras genom en samlad bedömning där alla omständigheter av betydelse för anknytningen ska beaktas (se prop. 1984/85:175 s. 13, se även prop. 1966:127 s. 49).

16. Om en tidigare permanentbostad behålls efter utflyttningen grundar det normalt väsentlig anknytning till Sverige (se t.ex. HFD 2012 not. 51). Enbart innehav av en fritidsbostad inrättad för åretruntbruk ger i regel inte väsentlig anknytning hit (bet. 1984/85:SkU59 s. 14 och t.ex. RÅ 1992 not. 367).

17. I de fall då en ny bostad förvärvas inför utflyttningen kan den anknytning som den nya bostaden ger vara att jämställa med att permanentbostaden behålls. Så ansågs vara fallet i RÅ 2010 not. 80 när makar förvärvade en bostadsrättslägenhet som vid sidan av en sedan tidigare ägd sommarbostad skulle användas vid tillfälliga besök här. Makarna behöll dessutom vissa arbetsrelaterade uppdrag i Sverige. Även i HFD 2016 not. 31 ansågs makar ha väsentlig anknytning hit när de, efter avyttringen av sin permanentbostad, under övervägande delen av ett år var bosatta i en nyinskaffad bostadsrättslägenhet som efter utflyttningen skulle fungera som fritidsboende vid besök här.

*Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

18. En av de lämnade förutsättningarna – att makarnas döttrar under en period skulle bo i den nyförvärvade bostadsrättslägenheten – är inte längre aktuell. Högsta förvaltningsdomstolen, som anser att ansökan ändå kan besvaras, bortser i det följande från den förutsättningen.

19. Makarna B. frånträdde sin permanentbostad i mitten av september 2019 inför utflyttningen till Portugal i slutet av samma år. Perioden från det att de lämnade permanentbostaden till utflyttningen från Sverige är

sålades kort. De har aldrig varit bosatta i den nyanskaffade bostadsrättslägenheten. Omständigheterna är därmed sådana att bostadsrättslägenheten måste anses utgöra en fritidsbostad för dem. Bedömningen påverkas inte av om visst bohag flyttats över till lägenheten.

20. Vid en samlad bedömning av redovisade omständigheter finner Högsta förvaltningsdomstolen att makarna B. inte har väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen härifrån. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Baran, Gäverth, Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

---

**Skatterättsnämnden** (2019-09-26, *Eng, ordförande, Pettersson* (skiljaktig), *Dahlberg, Jönsson, Pålsson, Sundin* och *Werkell*):

#### *Förhandsbesked*

##### Fråga 1

A.B. och Å.B. får inte väsentlig anknytning till Sverige efter att de flyttat till Portugal.

#### *Skatterättsnämndens bedömning*

Som framgår av praxis ger en fritidsbostad i regel inte väsentlig anknytning till Sverige. Frågan som aktualiseras i detta ärende är bl.a. om den aktuella bostadsrättslägenheten blir att betrakta som annat än en fritidsbostad om A.B:s och Å.B:s vuxna döttrar flyttar in i den.

I praxis har myndiga barn behandlats som från föräldrarna fristående personer (se t.ex. RÅ 1987 not. 829 och RÅ 1989 ref. 118). Lägenhetens karaktär av fritidsbostad för sökandena påverkas därmed inte av att den kan bli att betrakta som en permanentbostad för de vuxna döttrarna när de bosätter sig i den. Bedömningen påverkas inte heller av att inköpet av lägenheten skett innan försäljningen av den nuvarande permanentbostaden och inför utflyttningen från Sverige. Inte heller den omständigheten att lägenheten och den nuvarande permanentbostaden ligger på samma ort eller att visst bohag flyttas från permanentbostaden till lägenheten påverkar bedömningen.

Med hänsyn till denna bedömning förfaller fråga 2.

*Pettersson* var skiljaktig och anförde följande:

A.B:s och Å.B:s vuxna döttrar bor nu med sina föräldrar. Det ska de även göra i fortsättningen om de inte kan flytta in i den aktuella bostadsrättslägenheten utan att deras föräldrar får väsentlig anknytning till Sverige

efter utflyttningen till Portugal. Mot den bakgrunden får en familjegemenskap anses föreligga som enligt min mening får betydelse vid bedömningen av lägenhetens karaktär i detta fall.

Lägenheten bör ses som en fritidsbostad så länge den inte används för permanentboende. Om döttrarna flyttar in i lägenheten blir den att se som en permanentbostad för dem. Med hänsyn till den ovan nämnda familjegemenskapen anser jag att den anknytning som lägenheten ger är att jämställa med att den tidigare permanentbostaden hade behållits. Det medför i sin tur att sökandena får väsentlig anknytning till Sverige. Det saknar därvid betydelse om döttrarna flyttar in den 19 september 2019 eller vid tidpunkten för föräldrarnas flytt till Portugal.

Flyttar döttrarna inte in i lägenheten blir den dock att betrakta som en fritidsbostad. Att inköpet av lägenheten har skett innan avyttringen av den nuvarande permanentbostaden och inför utflyttningen från Sverige påverkar inte i sig bedömningen i detta fall. Inte heller den omständigheten att lägenheten och den nuvarande permanentbostaden ligger på samma ort eller att visst bohag flyttas från permanentbostaden till lägenheten påverkar bedömningen.