

HFD 2020 ref. 25

En persons tillfälliga bosättning på familjens fritidsfastighet före utflyttning från Sverige har inte medfört att denne ansetts ha väsentlig anknytning hit. Förhandsbesked om inkomstskatt.

3 kap. 3 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 maj 2020 följande dom (mål nr 3573-19).

Bakgrund

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

2. M-C.S., som avser att starta en firma i Serbien, ansökte om förhandsbesked för att få veta om hon är obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit. Av ansökan framgår följande.

3. M-C.S., som är svensk medborgare, flyttade från Sverige 1993. När hennes make fick en tjänst vid den serbiska ambassaden här 2013 flyttade hon tillbaka hit tillsammans med maken och deras dotter. Under åren 2013–2017 bodde familjen i en hyreslägenhet i Stockholm.

4. I september 2017 flyttade M-C.S:s make tillbaka till Serbien på grund av sitt arbete. Vid den tidpunkten stod det emellertid inte klart vilken tjänst han skulle få och var han skulle bli placerad. Eftersom familjen ville undvika att flytta flera gånger på kort tid följde M-C.S. och dottern inte med maken till Serbien. Efter att ha flyttat ut från den gemensamma familjebostaden bosatte de sig i stället tillfälligt på familjens fritidsfastighet i Sverige. Bosättningen där varade till december 2018, då de flyttade efter maken till Serbien.

5. M-C.S. hade köpt fritidsfastigheten i Sverige redan 2010. Innan hon och dottern bosatte sig där hade den använts enbart för fritidsändamål och den kommer att användas så även i fortsättningen.

6. Skatterättsnämnden fann att M-C.S. har väsentlig anknytning till Sverige och att hon därför är obegränsat skattskyldig här.

Särskild vikt fästes vid att M-C.S. och dottern före utflyttningen hade varit bosatta på familjens fritidsfastighet, vilket enligt nämnden gav den karaktär av permanentbostad.

Yrkanden m.m.

7. M-C.S. yrkar att svaret på frågan ska ändras till att hon inte har väsentlig anknytning till Sverige och anför följande. Fastigheten i Sverige har huvudsakligen använts för fritidsändamål och kommer att användas så även framöver. Hon planerar inte att bosätta sig i Sverige under överskådlig tid. Den omständigheten att hon och dottern bosatte sig på fastigheten tillfälligt, som ett led i familjens påbörjade utflyttning från Sverige, bör med hänsyn till omständigheterna i övrigt inte leda till att hon ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

8. *Skatteverket* medger bifall till överklagandet.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om en persons tillfälliga bosättning på familjens fritidsfastighet före utflyttning från Sverige tillsammans med övriga anknytningsfaktorer medför att denne har väsentlig anknytning hit.

Rättslig reglering m.m.

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

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

12. 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, om personen har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk och om personen har en fastighet här.

13. 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. Uppräkningen i 7 § ska med andra ord inte förstås så att väsentlig anknytning föreligger så snart någon av de angivna omständigheterna föreligger utan det är i stället fråga om en sammanvägning av flera olika anknytningsfaktorer. (Se prop. 1984/85:175 s. 13 och prop. 1966:127 s. 49.)

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. M-C.S. är svensk medborgare men har under en stor del av sitt vuxna liv bott utomlands. Den senaste bosättningsperioden i Sverige föranleddes av makens tjänstgöring här. Förutom medborgarskapet är det främst den fastighet där hon och dottern var bosatta närmast före utflyttningen som knyter henne till Sverige.

15. Innehav av en fritidsbostad inrättad för åretruntbruk grundar i regel inte väsentlig anknytning till Sverige (jfr bet. 1984/85:SkU59 s. 14 och t.ex. RÅ 1992 not. 367). Den omständigheten att en enskild behåller sin tidigare permanentbostad vid utflyttningen utgör däremot normalt sett en tungt vägande faktor vid bedömningen av personens anknytning till Sverige. Skälet till det är att den enskilde därigenom anses ha visat att han eller hon inte är beredd att helt bryta banden med Sverige (se RÅ 2009 not. 84 och där gjorda hänvisningar till tidigare rättsfall).

16. Vad gäller den i målet aktuella fastigheten framgår av lämnade förutsättningar bl.a. följande. Fastigheten förvärvades 2010 och den har sedan dess använts för fritidsändamål. M-C.S. bosatte sig på fastigheten tillsammans med dottern i september 2017 i samband med att hennes make blev hemkallad till Serbien för tjänstgöring och familjen lämnade den lägenhet som utgjort deras permanentbostad alltsedan återflytten till Sverige. Fritidshuset har således aldrig utgjort permanentbostad för hela familjen. I stället har det varit fråga om en tillfällig bosättning där för M-C.S. och dottern som har skett som ett led i familjens påbörjade utflyttning från Sverige.

17. Vid en samlad bedömning av redovisade omständigheter, däribland att hon i januari 2019 avvecklade en enskild firma i Sverige, finner Högsta förvaltningsdomstolen att M-C.S. från och med februari 2019 inte ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige och att hon därmed inte av det skälet är obegränsat skattskyldig här. Överklagandet ska därför bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att M-C.S. från och med februari 2019 inte ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Baran*, *Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitisekreteraren Elin Sedin.

Skatterättsnämnden (2019-05-24, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg (skiljaktig) Jönsson, Pålsson, Sundin, och Werkell):

Förhandsbesked

M-C.S. ska anses obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit.

Motivering

Den omständigheten att den skattskyldige behåller en bostad som före utflyttningen varit dennes permanentbostad har i praxis ansetts utgöra en tungt vägande anknytningsfaktor till Sverige (se t.ex. RÅ 1989 ref. 118, RÅ 2009 not. 84, HFD 2012 not. 21 och HFD 2012 not. 51). En lägenhet som skulle användas som bostad under mindre än ett år före utflyttningen har också ansetts utgöra en sådan bostad för åretruntbruk som medför väsentlig anknytning till Sverige (HFD 2016 not. 31). Enbart innehav av en bostad som fyllt funktion som fritidsbostad ger däremot i regel inte väsentlig anknytning hit (se t.ex. RÅ 1992 not. 367).

M-C.S. har använt fastigheten i Sverige som bostad under mer än ett års tid före utflyttningen. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning får fastigheten därmed anses ha karaktär av permanentbostad. Vid en samlad bedömning av redovisade omständigheter finner nämnden därför att M-C.S. ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Den omständigheten att hon varit bosatt utomlands under en lång tid före återbosättningen i Sverige föranleder inte någon annan bedömning.

Dahlberg var skiljaktig och anförde följande:

Till skillnad från majoriteten anser jag inte att M-C.S. har väsentlig anknytning till Sverige.

[text här utelämnad]

Bestämmelserna om väsentlig anknytning avser att förhindra skenutflyttning. Det finns inga omständigheter i ärendet som motsäger att M-C.S. verkligen har utflyttat till Serbien. Visserligen bodde hon med sin dotter permanent i fritidshuset under perioden september 2017 till december 2018. Det var dock endast som ett led i familjens utflyttning från Sverige under den tid som maken etablerade sina anställningsförhållanden i Serbien.

Avsikten med katalogen av omständigheter i 3 kap. 7 § är att utgöra grund för en helhetsbedömning av den enskildes anknytning till Sverige. Avsikten med katalogen är inte att den ska ligga till grund för en mekanisk prövning av om enskilda rättsfakta som anges i katalogen är uppfyllda eller ej. Det är visserligen riktigt att M-C.S. använt fritidshuset i Sverige som permanentbostad under en kortare tid före hennes och dotterns utflyttning, men det var endast som ett led i familjens påbörjade utflyttning från Sverige. Det är i ärendet uppenbart att det inte är fråga om någon utflyttning från Sverige för skens skull. Enligt min mening har M-C.S. inte väsentlig anknytning till Sverige.