

**Not 19**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 25 mars 2024 följande dom (mål nr 6452-23).

**Bakgrund**

1. Vid inkomstbeskattningen är en person som tidigare har varit bosatt i Sverige obegränsat skattskyldig om denne har väsentlig anknytning till Sverige. Vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger ska det beaktas bl.a. om personen är svensk medborgare, om personen har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk, om personen har sin familj här och liknande förhållanden. Det ska göras en samlad bedömning av alla omständigheter av betydelse. Vid den bedömningen ska även utlandsvistelsens längd beaktas.

2. P.Ö. – som är svensk medborgare och bosatt utomlands – ansökte om förhandsbesked för att få svar på frågan om han ska anses obegränsat skattskyldig i Sverige. Eftersom han överväger att påbörja utbetalningen av sin i Sverige intjänade tjänstepension behövde han få veta om han ska anses begränsat eller obegränsat skattskyldig när utbetalningarna påbörjas, då Sverige saknar skatteavtal med den stat som han är bosatt i. I ansökan anges följande.

3. Han flyttade från Sverige i januari 2017 och bosatte sig utomlands men hans hustru valde att inte flytta med honom. Hon flyttade från Sverige först i februari 2020 och bosatte sig då utomlands tillsammans med honom.

4. Makarna äger hälften var av den bostadsrättslägenhet i Sverige som var deras permanentbostad. P.Ö. var bosatt i lägenheten fram till sin utflyttning 2017 och hans hustru var bosatt i lägenheten fram till sin utflyttning 2020. De använder numera lägenheten som fritids- och övernattningsbostad när de besöker Sverige. Därutöver innehar han hälften av en mindre fritidsbostad i Sverige. Han äger också 90 procent av en bostadsrättslägenhet i Sverige som är makarnas sons bostad. Makarna avser inte att vistas i Sverige mer än 70 dagar per år.

5. P.Ö. ville – såvitt nu är föremål för Högsta förvaltningsdomstolens prövning – veta om han ska anses obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning fr.o.m. ingången av 2023 (fråga 1). Om så är fallet ville han veta om svaret ändras 2024 när det har gått mer än fyra år sedan även hans hustru bosatte sig permanent utomlands (fråga 2 a).

6. Skatterättsnämnden fann att P.Ö. ska anses obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit. Som skäl angav nämnden att makar i dessa sammanhang normalt behandlas som en enhet. Vidare konstaterade nämnden att vid ingången av 2023 hade det gått knappt tre år från det att makarnas bostadsrättslägenhet upphörde att vara familjens permanentbostad. Vid en samlad bedömning fann nämnden att P.Ö. ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter ingången av 2023. Han ska även anses ha väsentlig anknytning till Sverige 2024 när det har gått mer än fyra år sedan hans hustru bosatte sig utomlands.

**Yrkanden m.m.**

7. P.Ö. yrkar i första hand att svaret på fråga 1 ska ändras till att han inte ska anses obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning till Sverige fr.o.m. ingången av 2023. I andra hand yrkar han att svaret på

fråga 2 a ska ändras till att han inte ska anses obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning när det har gått mer än fyra år sedan hans hustru bosatte sig utomlands.

8. *Skatteverket* anser att P.Ö. inte ska anses obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning till Sverige fr.o.m. ingången av 2023.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Rättslig reglering m.m.*

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

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

11. I 7 § första stycket föreskrivs att vid bedömningen av om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit, ska beaktas bl.a. om personen är svensk medborgare, om personen har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk, om personen har sin familj här, om personen har en fastighet här och liknande förhållanden.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

12. Vid prövningen enligt 3 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen av om en person har väsentlig anknytning till Sverige ska det göras en samlad bedömning där alla omständigheter av betydelse ska beaktas (prop. 1984/85:175 s. 13).

13. Den omständigheten att en enskild behåller sin tidigare permanentbostad vid utflyttningen utgör 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 t.ex. HFD 2020 ref. 25, punkt 15 och där anmärkta rättsfall). En annan omständighet som ska beaktas är utlandsvistelsens längd (se t.ex. HFD 2019 ref. 12, punkt 19).

14. Efter det att P.Ö. flyttade från Sverige i januari 2017 övergick makarnas gemensamma permanenta bostad till att vara hans hustrus permanenta bostad i Sverige fram till hennes utflyttning 2020. Bostaden fortsatte således att vara parets gemensamma hem när P.Ö. vistades i Sverige under tiden fram till hustruns utflyttning. Därefter används bostaden som fritids- och övernattningsbostad. Övriga omständigheter som ska beaktas vid bedömningen – även om de i sig inte bör tillmätas någon större betydelse – är att P.Ö. äger en del av en mindre fritidsbostad och är huvudsaklig ägare till den lägenhet som är sonens bostad.

15. Vid den samlade bedömning som ska göras – som även innefattar den tid som P.Ö. har vistats utomlands – anser Högsta förvaltningsdomstolen att han ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige vid de i målet aktuella tidpunkterna.

16. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså fastställas i de delar som det har överklagats.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar som det har överklagats.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Classon, Baran, Asp* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Emil Alfredsson.

---

**Skatterättsnämnden** (2023-10-03, *Eng, ordförande, Bengtsson, Cejie, Dahlberg, Hammarström, Pettersson och Sundin*):

*Förhandsbesked*

Fråga 1 och 2 a: P.Ö. ska anses obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit.

Fråga 2 b: Om bostadsrättslägenheten överläts till extern part ska P.Ö. inte längre anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

*Skatterättsnämndens bedömning*

Frågorna 1 och 2 a

Makarna Ö har behållit den bostadsrättslägenhet i Sverige som tidigare var deras permanentbostad. Oaktat att P.Ö. flyttade från Sverige 2017 har lägenheten fortsatt varit hustruns permanentbostad fram till hennes utflyttning i februari 2020. Makar behandlas i dessa sammanhang normalt som en enhet och vid ingången av 2023 har det gått knappt tre år från det att lägenheten upphörde att vara familjens permanentbostad. Vid den samlade bedömning som ska göras finner Skatterättsnämnden att P.Ö. ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige även efter ingången av 2023 (jfr t.ex. RÅ 2002 ref. 70 och HFD 2012 not. 21).

Han ska även anses ha väsentlig anknytning hit 2024 när det har gått mer än fyra år sedan hustrun bosatte sig utomlands.

Fråga 2 b

Om bostadsrättslägenheten överläts till extern part ska P.Ö. inte längre anses ha väsentlig anknytning till Sverige.