

HFD 2013 ref. 4

Förhandsbesked, skatter – *inkomstskatt*; Skattskyldighet

Visst ekonomiskt engagemang och andra liknande förhållanden har vid en samlad bedömning ansetts innebära att en svensk medborgare efter utflyttning till annat land har väsentlig anknytning till Sverige. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

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

Av en ansökan från A hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. A avser att fr.o.m. den 1 januari 2012 bosätta sig i ett annat europeiskt land, U, i en av honom ägd villafastighet. Vid den tidpunkten kommer hans äktenskap att vara upplöst och han kommer att ha flyttat från permanentbostaden i Sverige, en fastighet ägd av hans hustru. Såsom en av delägarna i en advokatfirma vars verksamhet bedrivs i ett kommanditbolag, är A ägare av aktier i dels XZ AB, dels X AB. Han avträder som delägare i advokatfirman per den 31 december 2011 varvid han även upphör med sin anställning och sitt styrelseledamotskap i X AB. Han löser då också in eller överlåter sina aktier i detta bolag. Aktieinnehavet i XZ AB ska dock avvecklas först senare under år 2012. Detta för att A ska ha kvar rätt till utdelning på aktierna för sådan vinst som har intjänats under år 2011. I sin anställning hos X AB har han varit en av de ansvariga för en enhet, vilken biträder svenska och utländska företag i samband med bolagsrättsliga och regulatoriska frågor vid företagsöverlåtelser och omstruktureringar. A kommer efter utflyttningen inte att äga aktier, utöver börsaktier, i något annat bolag och han kommer inte heller att ha någon anställning i Sverige. Han avser dock att kvarstå som ledamot av Sveriges Advokatsamfund. Efter utflyttningen ska A vara verksam som ”Senior Counsel” vid en advokatfirma i U som avser att etablera en enhet som ska vända sig till svenska företag samt svenska privatpersoner med verksamhet eller intressen i U eller annat anknutet land. A ska vara ansvarig för den verksamheten. Under år 2012 och inom ramen för sin verksamhet i den sistnämnda advokatfirman kommer han i viss mån också att utföra konsultuppdrag för den svenska advokatfirmans räkning. Uppdragen går ut på att bistå den svenska firman avseende klienter som han tidigare haft huvudansvar för. Dessa konsultuppdrag kommer i huvudsak att utföras från U och faktureras den svenska advokatfirman. A är engagerad i frivilligt arbete i svensk organisation där han ingår i en ”Advisory Board”. I den egenskapen räknar han med att besöka Sverige ungefär 4–5 gånger per år. Inom ramen för sin anställning vid den utländska advokatfirman och antingen utan ersättning eller mot starkt reducerad ersättning ska han utföra konsulttjänster åt organisationen i begränsad omfattning. Han räknar med att besöken i Sverige under år 2012, varvid även ingår umgänge med sina vuxna barn och sina barnbarn, kommer att uppgå till sammanlagt högst cirka 120 dagar. I början av år 2012 avser han att köpa en mindre

bostadsrättslägenhet i Sverige som ska användas som övernattningsbostad. A ställde följande frågor till Skatterättsnämnden:

1. Kommer A att anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter den 1 januari 2012, och därmed anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige?
2. För det fall fråga 1 besvaras jakande, kommer A att anses ha hemvist i U enligt artikel 4 i Sveriges dubbelbeskattningsavtal med U?
3. För det fall fråga 1 besvaras jakande och fråga 2 besvaras nekande, kommer A att anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter den 1 januari 2012, och därmed anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige även om A inte anskaffar en mindre bostadsrättslägenhet utan i stället bor på hotell vid sina vistelser i Sverige?
4. För det fall fråga 3 besvaras jakande, kommer A att anses ha hemvist i U enligt artikel 4 i Sveriges dubbelbeskattningsavtal med U?

Skatterättsnämnden (2012-03-29, André, ordförande, Svanberg, Gäverth, Sjökvist) yttrade: *Förhandsbesked* – Frågorna 1 och 3 – A är efter utflyttningen till U obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit. – *Beslut* – Frågorna 2 och 4 – Ansökan avvisas i denna del. – *Motivering* – Skatterättsnämnden bedömning – Förhandsbeskedet – Frågorna 1 och 3 – Enligt 3 kap. 3 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska den som tidigare varit bosatt i Sverige och som har väsentlig anknytning hit, vara obegränsat skattskyldig här. För att avgöra om en person har väsentlig anknytning till Sverige ska enligt 7 § första stycket där uppräknade anknytningsfaktorer beaktas. – Sådana omständigheter är bl.a. om personen är svensk medborgare, om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk, om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här. Uppräkningen avslutas med att även liknande förhållanden ska beaktas. – Av uppgifterna i ärendet framgår att A efter utflyttningen till U den 1 januari 2012 kommer att ha anknytning till Sverige i olika avseenden. Vid den tidpunkten får A anses ekonomiskt engagerad i näringsverksamhet i Sverige på grund av innehavet av aktierna i XZ AB. I det sammanhanget bör beaktas att A som anställd i den utländska advokatfirman ska utföra arbete för den svenska advokatfirmans räkning. Uppdragen, som ska riktas mot klienter som A hade när han var ansvarig hos sistnämnda firma, beräknas leda till enstaka besök vid samma firmas kontor i Sverige. Han kommer även fortsättningsvis att vara ledamot av Sveriges Advokatsamfund. – Även förvärvet av en bostadsrätt i Sverige i anslutning till utflyttningen ger honom en betydelsefull anknytningsfaktor hit (jfr RÅ 2010 not. 80). – Mot bakgrund av det anförda och med beaktande av övriga omständigheter finner Skatterättsnämnden vid en samlad bedömning att A ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen den 1 januari 2012. – Den bedömningen ändras inte om A inte förvärvar någon lägenhet i Sverige. – *Beslutet* – Frågorna 2 och 4 – Frågorna tar sikte på en prövning av var A kan anses ha sitt hemvist vid en tillämpning av artikel 4.2 i skatteavtalet mellan Sverige och U. I den punkten anges de olika kriterier som i tur och ordning ska tjäna till ledning vid bedömningen – bostad, personliga och ekonomiska förbindelser (centrum

för levnadsintressena), stadigvarande vistelse och medborgarskap. – För att kunna ta ställning till med vilken stat en persons personliga och ekonomiska förbindelser är starkast krävs normalt ett omfattande underlag (jfr kommentaren till artikel 4 punkt 2 i OECD:s modellavtal). – Enligt Skatterättsnämndens mening föreligger inte tillräckliga uppgifter i ärendet för att avgöra var A har centrum för levnadsintressena. Det är inte heller lämpligt att göra denna utredning inom ramen för ett förhandsbesked. Något förhandsbesked bör därmed inte lämnas vad gäller tillämpningen av skatteavtalet. Ansökan avvisas därför i denna del. – Beskedet avser beskattningsåren 2012–2014.

Ledamöterna *Dahlberg, Pahlsson och Werkell* var skiljaktiga såvitt avsåg fråga 1 och 3 och anförde följande. Enligt lämnade förutsättningar ska delägarskapet i den svenska advokatfirman i allt väsentligt vara avvecklat före utflyttningen. A avser visserligen att behålla aktierna i XZ AB under första halvåret 2012 men ska inte medverka vid delägarmöten eller i övrigt utöva något inflytande över verksamheten i bolaget. Anledningen till att aktierna behålls under begränsad tid efter utflyttningen är att A vill kunna bevara sin rätt till utdelning på aktierna för sådan vinst som har intjänats under år 2011. Vid dessa förhållanden kan han inte anses ha väsentligt inflytande i en näringsverksamhet i Sverige efter utflyttningen till U. – Mot den bakgrunden kan de konsultuppdrag från den svenska advokatfirman som han i U ska utföra för sin utländska arbetsgivare inte anses ge upphov till ett sådant ekonomiskt engagemang i Sverige som utgör en avgörande anknytningsfaktor hit. Att konsultuppdragen riktar sig mot svenska intressenter är i sammanhanget utan betydelse. – Den omständigheten att A efter utflyttningen avser att förvärva en övernattningslägenhet för sina tillfälliga besök här är inte av den betydelsen att den medför väsentlig anknytning hit. – Vi finner således att A vid en samlad bedömning av omständigheterna i ärendet inte ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen per den 1 januari 2012. Vid denna bedömning förfaller frågorna 2–4.

A yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, skulle förklara att han inte skulle anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-01-25, Melin, Almgren, Hamberg, Nymansson, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

Skatterättsnämnden har funnit att A efter utflyttningen till U den 1 januari 2012 ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

Skatterättsnämnden gör därvid en samlad bedömning och beaktar bland annat att A vid den aktuella tidpunkten är ekonomiskt engagerad i Sverige på grund av aktieinnehav i XZ AB samt att han som anställd i en utländsk advokatfirma ska utföra konsultuppdrag för den svenska advokatfirmans räkning, i form av stöd till advokatfirmans enhet för vilken han före utflyttningen varit en av de ansvariga delägarna. Arbetet beräknas medföra enstaka besök vid den svenska firmans kontor i Sverige. A kommer även fortsättningsvis att vara ledamot av Sveriges Advokatsamfund. Han avser vidare att förvärva en övernattningslägenhet i Sverige och planerar att vistas i Sverige högst 120 dagar under år 2012.

Högsta förvaltningsdomstolen delar Skatterättsnämndens bedömning att A sammantaget, genom visst ekonomiskt engagemang och andra liknande förhållanden, får anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen. Han är därmed obegränsat skattskyldig här. Bedömningen blir densamma även om förutsättningarna ändras till att inte innefatta något förvärv av lägenhet i Sverige.

De uppgifter A har lämnat rörande förhållandena efter sin utflyttning avser emellertid i vissa delar uttryckligen endast beskattningsåret 2012. Utredningen är inte tillräcklig för att en tillförlitlig bedömning ska kunna göras i frågan om A ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige under efterföljande år. Något förhandsbesked borde därför inte ha lämnats avseende beskattningsåren 2013 och 2014. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas endast såvitt avser beskattningsåret 2012.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens överklagade förhandsbesked men begränsar giltighetstiden för beskedet till att avse beskattningsåret 2012.

Mål nr 2416-12, föredragande Lönnberg