SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 11 1980

Några anteckningar beträffande tillämpningen av treårsregeln vid utflyttning från Sverige

Av Claes Söderström

Med hänvisning till direktören Börje Villards och Hans Bylins artiklar om utflyttande svenskar i nr 12/1979 av tidskriften lämnas i det följande några synpunkter på tillämpningen av den särskilda avräkningsbestämmelse som har införts i art 25 § 2 i det mellan Sverige och Schweiz gällande dubbelbeskattningsavtalet (1966:554), vilka regler det inte fanns anledning att behandla i de nyss nämnda redogörelserna. (Jfr bil 1 till denna artikel).

Här skall behandlas rättsfallen RÅ 1970 Fi not 918 och RÅ 1974 ref 97.

I Bylins sammanställning behandlas rättsfallen på sid 448 och på sid 451 av Skattenytt för 1979.

I 1970 års fall anförde sökanden följande: Han skulle för en tid av minst 5 år tillträda en befattning som verkställande direktör i ett schweiziskt bolag i Genève. Han och hans hustru samt deras fem barn bodde före utflyttningen från Sverige i en villa som skulle säljas. Större delen av bohaget skulle medtagas till Genève. Tre barn skulle gå i skola där. De två äldsta barnen skulle slutföra sin skolgång i Sverige. Därefter skulle de också vistas i Schweiz. Sökanden och hans hustru skulle avveckla sina ekonomiska intressen i Sverige.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:51

Hustrun skulle emellertid behålla en villa i Sverige som skulle användas som sommarbostad och sökanden skulle ha kvar två styrelseuppdrag i Sverige. Makarnas och barnens övriga tillgångar utgjordes av aktier i svenska och utländska bolag samt andra tillgodohavanden.

1974 års fall gällde en person, A, som tillsammans med sin familj vid tiden för ansökan av förhandsbesked hade lämnat Sverige för mer än tre år sedan och bosatt sig i en lägenhet i Schweiz. Han var pensionerad. Han hade tidigare varit verkställande direktör i ett bolag som han själv hade grundat i mitten av 1940-talet. Han innehade ungefär 25% av bolagets aktier, för vilka röstvärdet emellertid var så stort att han kunde utöva ett avgörande inflytande över bolagets skötsel. Hans inkomster uppgick till ungefär 270.000 kr, varav 170.000 kr avsåg pension från bolaget. Hans behållna förmögenhet uppgick till omkring 200.000 kr. Han hade sagt upp en bostadslägenhet som han hade hyrt i Stockholm men behållit en fritidsfastighet på Värmdö, vilken fastighet var taxerad till 172.000 kr varav byggnadsvärde 100.000 kr.

I 1970 års fall fann riksskattenämnden att sökandena även efter utflyttningen skulle anses bosatta i Sverige men att de vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz skulle anses ha hemvist i Schweiz.

Regeringsrätten däremot konstaterade att makarnas utflyttning till Schweiz var föranledd av att A hade tagit arbetsanställning där för en tid av minst fem år och att de genom utflyttningen tog varaktigt bo och hemvist i Schweiz. Domstolen ansåg visserligen att det förelåg en viss anknytning till Sverige även efter utflyttningen. Med beaktande av bl a de nyss angivna omständigheterna kunde anknytningen inte bedömas vara så väsentlig att makarna skulle anses vara bosatta i Sverige även efter utflyttningen. Regeringsrätten ändrade därför det överklagade förhandsbeskedet bl a såvitt avsåg makarna och uttalade att dessa efter utflyttningen inte skulle anses i beskattningshänseende vara bosatta här i riket.

I fallet Rå 1974 ref 97 förenade sig regeringsrättens ledamöter om följande dom: ”Lika med RSV finner RR att A jämlikt KL i beskattningshänseende alltjämt skall anses bosatt i Sverige. Enär A emellertid har hemvist även i Schweiz och då han i båda staterna har hem som stadigvarande står till hans förfogande, skall han enligt Art 4 § 2 a) avtalet mellan Sverige och Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatt på inkomst och förmögenhet anses äga skatterättsligt hemvist i den av de båda staterna med vilken han har de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna (centrum för levnadsintressena). Utredningen i målet ger vid handen att A, som under längre tid med sin familj varit bosatt på samma ort i Schweiz, äger de starkaste förbindelserna med sistnämnda land. Vid angivna förhållanden ändrar regeringsrätten på det sätt riksskatteverkets förhandsbesked, att A förklaras skola vid tillämpningen av nyssnämnda dubbelbeskattningsavtal äga skatterättslig

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:51

hemvist i Schweiz.''

I det följande skall jag främst uppehålla mig vid de skilda effekter som kan uppkomma om den skattskyldige anses ha visat att väsentlig anknytning till Sverige ej föreligger respektive om den skattskyldige *vid tillämpning av avtal* skall anses ha hemvist i ettdera landet.

I båda fallen aktualiseras det särskilda förhållandet att treårsregeln skrivits in i dubbelbeskattningsavtalet med Schweiz. Detta tarvar en kort förklaring.

I likhet med de flesta andra stater beskattar Sverige fysisk person, som har varit bosatt här i riket under beskattningsåret, för alla inkomster vare sig de förvärvats från källa inom Sverige eller utanför Sverige. Såsom bosatt här i riket betraktas den som har egentligt bo och hemvist här. (Jfr första stycket första anvisningspunkten till 53 § KL). Den som vistats här stadigvarande behandlas i skattehänseende på enahanda sätt. Vistelse här i landet som överstiger sex månader anses i praxis konstituera stadigvarande vistelse[1].

Sedan inkomst- och förmögenhetstaxeringen 1968 kan även svensk medborgare som efter utflyttning ej vistas här stadigvarande likväl anses som bosatt här om väsentlig anknytning till Sverige föreligger (treårsregeln). Fysisk person som är svensk medborgare och flyttar ut från Sverige kan således i vissa fall ändå anses bosatt i Sverige. Om han efter utflyttningen bosätter sig i ett annat land uppkommer dubbel bosättning. Sverige har emellertid dubbelbeskattningsavtal med ett mycket stort antal stater. I dessa förekommer en artikel enligt vilken s k dubbel bosättning kan lösas (se art 4 i bil. 1.) Det innebär följande.

Om en person A, som har lämnat Sverige, anses bosatt här men också anses bosatt i landet X, föreligger dubbel bosättning. Om dubbel bosättning föreligger, beskattar ofta båda hemviststaterna den skattskyldige på grund av hans världsinkomst. Detta resulterar i dubbelbeskattning som bör undanröjas eller lindras. Enligt den nämnda artikel 4 kan med tillämpning av en ''stege'' den dubbla bosättningen lösas. Detta innebär att den ena staten kan komma att ge upp sitt anspråk på att anse den ifrågavarande skattskyldige som bosatt i denna stat vid tillämpning av avtalet.

I fall där en svensk medborgare lämnat Sverige för att vistas största delen av året i en annan stat och där har ett hem som stadigvarande står till hans förfogande, bör tillämpning av ''stegen'' i de flesta fall medföra att den andra staten kommer att anses som hemviststat vid tillämpning av avtalet. Eftersom den svenska inkomstskatten för fysiska personer i allmänhet är högre än motsvarande skatt i ett stort antal andra länder, kan tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalens ''stege'' för att lösa fall av dubbel bosättning naturligtvis medföra, att den skattskyldiges totala inkomstskatt blir lägre än den skulle ha blivit om den skattskyldige behandlats som bosatt i Sverige därför att förut-

[1] Jfr prop 1927:102 s 258 och bil 3 s 38 till samma prop.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:51

sättningar förelegat för tillämpning av treårsregeln. I syfte att förhindra en sådan effekt av en utflyttning från Sverige, har det i det svensk-schweiziska avtalet förts in en bestämmelse som föreskriver att Sverige, oavsett övriga bestämmelser, dvs art 4 i avtalet, får beskatta den skattskyldige såsom bosatt i Sverige, om han enligt interna svenska besämmelser skall anses bosatt här. Bestämmelsen i fråga återfinns i art 25 § 2 i avtalet. (Se bil.1) De interna regler som här kommer i fråga är i första hand andra stycket första anvisningspunkten till 53 § KL.

För att undanröja den dubbelbeskattning som skulle uppkomma genom denna dubbla bosättningssituation har Sverige emellertid åtagit sig att från svensk skatt dra av schweizisk skatt på inkomsten i fråga (avräkning). Anledningen till denna ordning, som illustreras av bil. 2, är som påpekats att motverka det intresse den skattskyldiga kan ha av att bosätta sig utomlands endast av skattetekniska skäl. Systemet avses nämligen leda till att den totala skattebördan inte blir lägre än den skulle ha blivit om den skattskyldige varit bosatt i Sverige. Den skall emellertid inte heller bli högre. Sistnämnda förhållande är förklaringen till att Sverige enligt avtalet är skyldigt att dra av de skatter som tas ut i Schweiz, när svensk skatt beräknas.

Den avräkning Sverige medger brukar kallas ''omvänd credit'' eller ''omvänd avräkning''. Den skiljer sig från det normala genom att Sverige — i de fall Sverige enligt intern svensk rätt utgör den skattskyldiges hemviststat — avräknar skatt som uttagits i Schweiz enligt den interna rätten där, oavsett om inkomsten härrör från Sverige eller Schweiz.

Normalt medger Sverige, vid beskattning av här bosatt skattskyldig endast avräkning för skatt som uttagits i den andra staten på grund av att förvärvskällan från vilken inkomsten i fråga härrör anses belägen där och därför medfört beskattning i den staten. Bestämmelser om ''normal'' avräkning finns bl a i 24 § lagen om statlig inkomstskatt som återges transumt för jämförelsens skull. Där anges, att *fysisk person* som under tid då han varit *bosatt här* i riket haft *inkomst, som beskattas i utländsk stat* på grund av att den *förvärvskälla* till vilken inkomsten är hänförlig anses *lokaliserad där - - - - -äger erhålla nedsättning av* sin inkomst*skatt* - - - - -. (Jfr. även art 25 § 1 i bil 1.)

Mot bakgrund av vad som har sagts nu skall vi se på riksskattenämndens beslut i fall RÅ 1970 fi not 918, som inledningsvis berördes. Nämnden anger att sökandena även efter utflyttningen skall anses bosatta här men vid tillämpning av avtalet skall anses bosatta i Schweiz. Skälet till denna skrivning är som nu inses att Sverige skall äga beskatta sökandena som bosatta här. Avräkning skall medges för schweiziska skatter.

Utgången i fall RÅ 1974 ref 97 hänger också samman med denna problematik. Effekten skulle ha blivit den samma om inte sökanden hade flyttat från Sverige för längre tid sedan än tre år vid tidpunkten för domen. Enligt artikel 25 § 2 andra stycket i det svensk-schweiziska avtalet äger Sverige nämligen ut-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:51

nyttja treårsregeln endast tre år.

När det är fråga om utflyttning till ett land som enligt avtal medger Sverige rätt att tillämpa treårsregeln är det således väsentligt för den skattskyldige att utreda om domslutet innebär att han anses ha brutit sin anknytning till Sverige eller om det innebär att han endast vid tillämpning av avtalet ej skall anses bosatt i Sverige. I förstnämnda fall beskattar Sverige bara inkomst med källa här. I sistnämnda fall kan däremot världsinkomsten beskattas här i riket. Det avdrag som medges från skatten avses visserligen undanröja dubbelbeskattning men innebär inte att den skattskyldige slipper betala en sammanlagd skatt som motsvarar den svenska skatten på inkomsterna.

Om avtal mellan Sverige och annat land innehåller bestämmelser motsvarande art 4 (se bil 1) utan att samtidigt innehålla förbehåll om att treårsregeln kan tillämpas i Sverige, får sådan skattskyldig som enligt intern rätt anses bosatt här men enligt avtalet skall anses bosatt i den andra staten inte behandlas som oinskränkt skattskyldig i Sverige. Denna ordning, som gäller i förhållande till de flesta länder med vilka Sverige har avtal, innebär att avtalet ''tar över'' intern rätt.

Bilaga 1

Ur dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz (bil 1 till SFS 1966:554)

Artikel 4

Skatterättsligt hemvist

§ 1. *Vid tillämpningen av detta avtal* åsyftar uttrycket *''person med hemvist i en avtalsslutande stat''* varje *person, som enligt* den statens *lagstiftning är underkastad beskattning därstädes på grund av hemvist,* bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet.

§ 2. Då *på grund av* bestämmelserna *i § 1* ovan en fysisk person äger *hemvist i båda* avtalsslutande staterna, skall följande gälla:

a) Han skall anses *äga hemvist i den* avtalsslutande *stat,* i vilken *han har ett hem* som stadigvarande står till hans förfogande. *Om* han har ett sådant hem i båda avtalsslutande staterna, anses han äga hemvist i den avtalsslutande stat, med vilken han har de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna *(centrum för levnadsintressena).*

b) *Om det icke kan avgöras,* i vilken avtalsslutande stat centrum för levnadsintressena befinner sig, eller om han icke i någondera avtalsslutande staten har ett hem, som stadigvarande står till hans förfogande, anses han äga hemvist i den avtalsslutande stat, *där han stadigvarande vistas.*

c) Om han stadigvarande vistas i båda avtalsslutande staterna eller om han icke vistas stadigvarande i någon av dem, anses han äga hemvist i den avtalsslutande stat, i vilken han är *medborgare.*

d) Om han är medborgare i båda avtalsslutande staterna eller om han icke är medborgare i någon av dem, skola de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna avgöra frågan genom överenskommelse.

§ 3. Då på grund av bestämmelserna i § 1 ovan en person, som ej är fysisk person, äger hemvist i båda avtalsslutande staterna, anses dess hemvist förefinnas i den stat, där dess verkliga led-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:51

ning är belägen. Detsamma gäller sådana handelsbolag och enkla bolag, vilka bildats eller organiserats enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat.

§ 4. Då en fysisk person slutgiltigt flyttat sitt hemvist från den ena avtalsslutande staten till den andra, upphör skattskyldigheten, såvitt den sammanhänger med hemvistet, i den förstnämnda staten med utgång av den dag under vilken flyttningen slutförts.

Artikel 25

§ 1. Då en person med hemvist i Sverige uppbär inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal må beskattas i Schweiz, skall Sverige

a) från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som erlagts i Schweiz;

b) från skatten på förmögenhet avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som erlagts i Schweiz.

Då en person med hemvist i Sverige uppbär inkomst, som enligt bestämmelserna i artikel 20 skall beskattas allenast i Schweiz, skall sådan inkomst vara undantagen från beskattning i Sverige; dock att Sverige vid bestämmandet av skatten på den ifrågavarande personens återstående inkomst må tillämpa den skattesats, som skulle varit tillämplig om inkomsten i fråga icke undantagits från beskattning.

§ 2. En fysisk *person med hemvist i Schweiz,* vilken *därjämte* enligt bestämmelserna angående de svenska skatter som avses i artikel 2 av avtalet anses *bosatt i Sverige, må beskattas i Sverige oavsett övriga bestämmelser i detta avtal.*[x] Därvid *skall Sverige emellertid* enligt bestämmelserna i § 1 av denna artikel från svensk skatt *avräkna* samtliga *i Schweiz erlagda skatter* på inkomst eller förmögenhet.

Avtalet förutsätter, att *bestämmelserna i föregående stycke* endast skola äga tillämpning på svenska medborgare, vilka avrest från Sverige för *icke mer än tre år* sedan, och icke i något fall på schweiziska medborgare.

§ 3. Avräkningsbeloppet skall emellertid icke i något fall överstiga beloppet av den del av svensk inkomstskatt eller förmögenhetsskatt, beräknad utan dylik avräkning, som belöper på den inkomst respektive förmögenhet som må beskattas i Schweiz.

§ 4. Då en person med hemvist i Schweiz uppbär pension, som enligt bestämmelserna i § 2 av artikel 19 må beskattas i Sverige, skall Sverige från sin skatt på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den i Schweiz erlagda inkomstskatten på pensionen. Avräkningsbeloppet skall emellertid icke överstiga beloppet på den svenska inkomstskatt som belöper på pensionen.

[x] Art 2 i avtalet anger vilka skatter som omfattas av avtalets bestämmelser. Till dessa hör kommunalskatten (min anm).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:51

Tablå

A	B	C	D	E	F
Bosatt i Sverige enligt intern svensk rätt	om bosättning i båda staterna enl kolumn A tillämpas art 4 § 2	bosatt i Schweiz vid tillämpning av avtalet (enl kolumn B)	*art 25 § 2* bosatt i Sverige trots kolumn C om väsentlig anknytning till Sverige föreligger enl anv p 1 andra stycket av 53 § KL	dubbelbeskattning (= kolumn C + D)	Sverige medger avräkning från svensk skatt för skatt som har tagits ut i Schweiz (enl art 25 § 2)
bosatt i Schweiz enl intern schweizisk rätt	*art 4:* § 2				
	i Sverige	i Schweitz			
	Hem x	x			
	Centrum för levnadsintressen x				
	Stadigvarande vistelse —	—			

Tablån läses kolumnvis, A, B, C, etc. Tablån visar hur avtalet mellan Sverige och Schweiz skall tillämpas när en svensk medborgare, som har flyttat från Sverige till Schweiz, har kvar väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:51