Peter Sundgren

Bostad/hem i Sverige vid utflyttning. Del 2

Frågan om en persons bostad eller hem i Sverige när han/hon flyttar till utlandet har stor betydelse för denna persons skattskyldighet. Problematiken dyker upp i såväl den interna svenska skatterätten som de skatteavtal vi träffat med andra stater.

I det föregående numret av denna tidning har dessa frågor diskuterats med utgångspunkt enbart från svensk skatterätt. I denna avslutande del om bostadens betydelse för skattskyldigheten fokuseras intresset på hur dessa frågor behandlas i skatteavtalen samt, icke minst, på förhållandet mellan den svenska rätten och skatteavtalen.

Avslutningsvis lämnas också vissa förenklingsförslag.

1 Hemvist enligt skatteavtal

Om en person flyttar till ett land med vilket vi har skatteavtal och därvid *inte* anses ha väsentlig anknytning till Sverige blir han/hon beskattad som en här i riket "icke bosatt" person. Sverige har då endast en *begränsad* beskattningsmakt vad avser inkomster som anses ha källa här eller på annat sätt har anknytning till Sverige. Dessa inkomster är uttömmande angivna i våra skattelagar. Denna beskattningsmakt kan bli ytterligare begränsad beroende på vad avtalet stipulerar. Exempelvis blir Sveriges rätt att ta ut skatt på utdelningar från svenska bolag regelmässigt beskuren från kupongskattelagens 30 % till 15 % (när det gäller utlandsbosatta fysiska personer). Sveriges rätt att beskatta aktievinster kan också komma att begränsas. Om personen ifråga blir ansedd som bosatt i den andra staten enligt den interna rätten där får han också hemvist där enligt avtalet.

Om den utflyttande däremot har kvar väsentlig anknytning av vilket skäl det vara må och samtidigt får bosättning i den andra staten, uppkommer dubbel bosättning. Denna situation kan inte tillåtas förekomma eftersom den medför att avtalet överhuvud taget inte kan fungera. Denna dubbla bosättning enligt vardera statens interna rätt måste därför brytas på ett eller annat sätt. Det sker regelmässigt enligt artikel 4 punkt 2 av avtalen. På engelska kallas denna artikel för "the residence tie-breaker".

1.1 "Bostad som stadigvarande står till (inkomsttagarens) förfogande"

Den första regeln i denna artikel, vilket kanske inte är helt överraskande, avser även den frågan hur personen ifråga har ordnat sina bostadsförhållanden. Återigen understryks alltså härmed betydelsen av var vederbörande har sitt faktiska hem och sin bostad.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:23:59

I den nämnda artikelpunkten sägs sålunda att då den aktuella personen har dubbel bosättning, dvs anses bosatt i båda de avtalsslutande staterna enligt dessa staters *interna* rättsordning, så skall han anses ha hemvist enligt avtalet

"i den avtalsslutande stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande. Om han har en sådan bostad i båda avtalsslutande staterna, anses han ha hemvist i den avtalsslutande stat, med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena)"

Som nämnts i min artikel i nr 4 av Skattenytt finns det en synnerligen rik rättspraxis i Sverige när det gäller frågan om väsentlig anknytning. När det däremot gäller frågan om vad som menas med en bostad som stadigvarande står till någons förfogande eller vederbörandes cenrum för levnadsintressena är domstolspraxis nästan obefintlig i Sverige. Detta är besynnerligt eftersom dessa frågor i praktiken medför aktingsvärda problem. Bristen på rättspraxis är också besynnerlig av det skälet att särskilt den förstnämnda frågan, dvs just frågan om en bostad som står till någons förfogande, är vital vid en skattplanering där syftet är att den utflyttande skall få hemvist enligt avtalet i den andra avtalsslutande staten. Förekomsten av en stadigvarande bostad i Sverige är ju en omständighet som kan påverkas av den utflyttandes eget handlande genom att denne definitivt avhänder sig bostaden eller, som det hävdas av somliga, hyr ut den.

Om däremot, som framgår av artikel 4, en bostad anses stå till den utflyttandes stadigvarande förfogande både i Sverige och i den andra avtalsslutande staten övergår frågan om hemvistet till att bestämmas av var han har "centrum för sina levnadsintressen". Eftersom även denna fråga liksom den om väsentlig anknytning i den svenska interna rätten skall bedömas i varje enskilt fall på grundval av samtliga den utflyttandes personliga, sociala och ekonomiska förhållanden, vilka inte alls låter sig påverkas lika lätt som bara bostadsfunktionen, kan vederbörande mycket lätt hamna i situationen att han även han anses ha hemvist enligt avtalet i Sverige p.g.a. att centrumet för hans levnadsintressen anses finnas kvar här. Om syftet med utflyttningen, vilket ofta är fallet, varit att undvika beskattning i Sverige av en aktievinst, är givetvis en sådan situation icke önskvärd. Skatteplaneringen i en sådan situation går därför alltid ut på att till varje pris undvika att vederbörande anses ha en bostad till sitt stadigvarande förfogande i Sverige. Med hänsyn till den ovillighet som ofta föreligger från den utflyttandes sida att helt avhända sig sina bostäder i Sverige kan därmed svåra gränsdragningssituationer uppkomma.

En ytterligare komplikation när det gäller frågan om vad som avses med "en bostad som står till någons förfogande" är att detta svenska uttryck inte helt överensstämmer med den engelska, franska och tyska version av uttrycket som finns i OECDs modellavtal, på vilken i stort sett alla våra avtal bygger. På engelska används således uttrycket "a permanent home available to him" och på franska "où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent". Tyskarna översätter detta till "in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt". Uttrycket "permanent" i modellavtalet syftar således *på bostaden* och inte, som i den svenska versionen, *på förfogandet* över bostaden. En mera korrekt svensk översättning av modellavtalet skulle således vara "en stadigvarande/varaktig bostad som står till hans förfogande" i staten ifråga. Någon större skillnad kan dock knappast anses ligga i den svenska översättningen eftersom en stadigvarande eller permanent bostad normalt också får anses stå till ägarens stadigvarande förfogande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:23:59

Våra skatteavtal är regelmässigt utformade på båda de avtalsslutande staternas språk och förklaras uttryckligen äga lika vitsord. Det presumeras vidare att de båda språkversionerna har samma innebörd. När det trots detta uppkommer en situation där språkbruket skiljer sig måste man tolkningsvis försöka komma fram till vad parterna kan anses ha avsett och välja den språkversion som närmast ansluter sig härtill.[1]

En ytterligare komplikation, som dock inte heller skall överdrivas, är den som möjligen kan anses uppkomma av användningen av begreppet "bostad" i stället för "hem" som översättning av engelskans "home". Måhända kan således begreppet "hem" anses ge en högre grad av anknytning än begreppet "bostad" i den meningen att man kanske bara kan anses ha ett hem men flera bostäder. Som just sagts skall detta dock inte tillmätas någon speciell betydelse eftersom ju avtalet självt konstaterar att man kan ha flera hem. Dessutom pekar våra svenska avtal på ett vacklande språkbruk. Normalt används som ovan sagts uttrycket "bostad" som översättning för "home" men i åtminstone det spanska, det italienska, det schweiziska och det österrikiska avtalet talar man om "hem" (som stadigvarande står till vederbörandes förfogande). Uttrycket bostad och hem får alltså anses ha samma innebörd.

Ett gott skäl för att trots allt anamma modellavtalets version där bostaden/hemmets varaktighet betonas är dock uttalandet i punkt 12 av anvisningarna till artikel 4 i modellavtalet: "Subparagraph a) means, therefore, that in the application of the Convention ... it is considered that the residence is that place where the individual owns or possesses a home; this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged it and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration".

Kravet på hemmets varaktiga karaktär följer också av den följande punkten 13 i kommentarerna: "As regards the concept of home, it should be observed that any form of home may be taken into account (house, apartment belonging to or rented by the individual, rented furnished room). But the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.)" Det sagda rimmar också med det ovan diskuterade uttrycket när det gäller intern svensk rätt om att någon varaktigt bosatt sig på viss utländsk ort.

Ett "hems" karaktär och därmed syftet att använda det varaktigt är ibland svår att allmänt definiera. Det kännetecknas emellertid av en personlig atmosfär som ofta avspeglar ägarens familjesituation, hans intressen etc. Detta kan vidare förstärkas av den boendes sociala och kulturella anknytning till den miljö där hemmet ligger. Man skulle kunna peka på en sådan sak som dennes eller hans familjs eventuella medlemsskap i exempelvis en fotbolls- eller golfklubb eller ett jaktlag på platsen eller av hans deltagande i det lokala föreningslivet eller kulturella aktiviteter. Ett innehav av en bil eller båt registrerad på bostadsadressen ifråga och ett fortlöpande telefonabonnemang kan ytterligare förstärka varaktigheten i hemmets karaktär.

[1] I Svensk Skattetidning 5/2006, "Interpretation of tax treaties authenticated in two or more languages – a case study", har jag på ett systematiskt sätt redovisat de regler m.m. som föreligger för tolkning av flerspråkiga skatteavtal.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:23:59

En ytterligare omständighet som är viktig att beakta är, som Klaus Vogel påpekar, att "**the length of the individual's stay** in the dwelling is of **no** or only little importance".[2] Ett varaktigt hem, vilket alltså mycket väl kan inkludera en fritidsbostad kan således anses föreligga trots att den i praktiken inte används av dess ägare. Därmed har naturligtvis inte heller syftet att använda bostaden endast för tillfälliga rekreationsändamål eller dylikt någon betydelse. Häri framstår en väsentlig skillnad mellan den interna rättens syn på en bostads betydelse för bedömningen av ägarens skattskyldighetsstatus och dennes hemviststatus enligt avtalen vad gäller samma bostad

1.2 Uthyrning av en varaktig bostad

Kommentarerna till OECDs modellavtal ger också vid handen att uthyrning av en varaktig bostad inte påverkar dess varaktiga karaktär pga att ägaren hyr ut densamma. Lika litet alltså som i första avsnittet av denna artikel har gjorts gällande att uthyrning av bostaden påverkar dess karaktär såsom inrättad för åretruntbruk enligt intern rätt. En uthyrning påverkar med andra ord vare sig bostadens karaktär av att vara inrättad för åretruntbruk enligt intern rätt eller dess karaktär av att vara stadigvarande enligt avtalet. Man bör dock kunna hävda att hemmets varaktiga karaktär enligt avtalet upphör om uthyrning sker på sådana (långvariga) villkor att den övergår till att fungera som *hyresgästens* varaktiga hem. En och samma bostad kan således inte samtidigt utgöra ett varaktigt hem för två (icke närstående) personer. Uthyrningen av bostaden måste alltså ske på en sådan långvarig basis att den blir ett varaktigt hem för hyresgästen och gör det omöjligt för uthyraren att fritt disponera densamma. En uthyrning under en kortare tid av en fritidsbostad i Sverige bryter alltså inte hemmets varaktiga karaktär för den utflyttade hyresvärden. Betydelsen av den svenska versionen av artikel 4 att bostaden/hemmet skall stå till ägarens "stadigvarande förfogande" får således inte tolkas på så sätt, som ibland görs gällande, att man genom att hyra ut bostaden/hemmet tillfälligt – kanske när man inte själv har användning för den – kan undvika att 'fångas in' av den första tie-breakern i artikel 4.

Begreppet "varaktigt" skall enligt Klaus Vogel [3] förstås i sin objektiva mening såsom motsatsen till "en begränsad (tids)period". Som exempel på en bostad som inte varit av varaktig karaktär för den som bodde där pekar Vogel på ett rättsfall avseende tillämpningen av avtalet mellan Tyskland och Spanien där upplåtelsen redan från början var avsedd att vara mindre än tolv månader.

Observera vidare att alla hyresinkomster från uthyrning av svenska bostäder är skattepliktiga i Sverige enligt både svensk rätt och alla våra skatteavtal oavsett var uthyraren är bosatt eller har hemvist.

1.3 "Centrum för levnadsintressena"

Om den utflyttande personen har ett varaktigt hem i båda staterna, något som, vilket ovan redan påpekats, är en förutsedd möjlighet enligt alla dubbelbeskattningsavtal, skall hemvistet i ett nästa steg bestämmas med hänsyn till med vilket land vederbörande har "sina starkaste personliga och ekonomiska intressen (centrum för levnadsintressena)". En sådan prövning av en människas totala levnadsförhållanden kan sägas vara av mer eller mindre identisk karaktär som

[2] "On Double Taxation Conventions" (Kluver), s. 172 och igen på s. 174.
[3] S. 171

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:23:59

den som görs för att bedöma dennes väsentliga anknytning till Sverige enligt intern rätt. I punkt 15 av kommentaren till modellavtalets artikel 4 sägs: ”thus, regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property etc.”. Kommentarerna uppger vidare att ”the circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention”.

Den omständigheten att de i båda länderna förekommande hemmen/bostäderna har prövats enligt stadgandets inledande mening, innebär inte att dessa hem inte skall tas med i bedömningen av vederbörandes centrum för levnadsintressen. Tvärtom bör de båda hemmen, som med hänsyn till deras väsentliga betydelse som sådana i en människas liv, både av personlig och ekonomisk karaktär, få en framträdande roll också i bedömningen av var denne har centrat för sina levnadsintressen. Det blir i detta fall närmast fråga om att bedöma de båda hemmens relativa ’tyngd’. Om således hemmet i det ena landet representerar ett betydligt större värde än det som ligger i det andra, och används under längre tid än det senare, kommer detta naturligtvis att få vågskålen att väga över till den förstnämnda statens ’favör’.

En viktig skillnad mellan prövningen av den utflyttandes ”väsentliga anknytning” enligt intern svensk rätt och bestämmandet av dennes ”centrum för levnadsintressen” enligt ett skatteavtal är att det sistnämnda tar sikte på vederbörandes relativa anknytning till avtalsstaterna. Det är alltså fråga om till vilket land vederbörande har sin ”starkaste” anknytning. På en (procent)skala går den kritiska gränsen vid 50–50. Såsom påpekats i föregående nummer av denna tidning ligger däremot ”väsentlig anknytning” till Sverige betydligt lägre på en motsvarande skala. Kanske 20–25 %. Man kan således ha ”väsentlig anknytning” till Sverige enligt intern rätt samtidigt som man har ”centrum för sina levnadsintressen” i den andra staten enligt skatteavtalet med detta land.

En särskild punkt i modellavtalskommentarerna (nr 15) som också tar sikte på vederbörandes bostadssituation och som beaktar specifikt den relativa betydelse som bör tillmätas en persons olika hem vid en bedömning av dennes centrum för levnadsintressena lyder som följer: ”If a person who has a home in one State sets up a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in the first State”. Det bibehållna permanenta hemmet i Sverige skall således anses ge ett starkare utslag för Sverige som centrum för levnadsintressena när en utflyttning skett därifrån.

2 Bosättnings- och hemvistreglernas inbördes förhållande

En ganska vanligt förekommande missuppfattning när det gäller både det första och andra ledet i artikel 4 är att frågan om den svenska bostadens betydelse som varaktigt hem och dess relevans för prövningen av vederbörandes centrum för levnadsintressena skulle vara avförd från ’agendan’ om den enligt prövningen av dennes väsentliga anknytning enligt intern rätt inte har haft betydelse. Eller med andra ord, om exempelvis en fritidsfastighet i Sverige inte ansetts medföra väsentlig anknytning enligt intern rätt men att andra omständigheter som exempelvis förekomsten av ett innehav av ett svenskt fåmansbolag ansetts medför

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:23:59

anknytning skall hemmet/bostaden inte heller beaktas enligt avtalets tie-breakerregler där dess karaktär av varaktigt hem eller dess betydelse som ett personligt eller ekonomiskt intresse skall bedömas. Detta är som just påpekats en felsyn. Begreppet "bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk" är för det första inte detsamma som "ett varaktigt hem som står till någons förfogande". Metodiken i fastställandet av hemvistet enligt avtalet utgår vidare från att dubbel 'intern bosättning' är ett faktum. Detta måste då åtgärdas enligt den mycket strikt föreskrivna tågordning som föreskrivs i "the tie-breaker", en process som ej påverkas av de omständigheter som legat till grund för bestämmandet av den interna bosättningsfrågan. Enligt den första tie-breakern skall ju bara *en* enda faktor avgöra hemvistet nämligen den om ett varaktigt hem. Därefter följer, om ett sådant varaktigt hem finns i båda de avtalsslutande staterna, en prövning av vederbörandes centrum för levnadsintressen. Alla de såväl personliga som ekonomiska omständigheter som prövats tidigare vid bestämmandet av "väsentlig anknytning" kommer således här 'i repris'.

Bedömningen i en utflyttningssituation av bostadens/bostädernas betydelse liksom för övrigt alla andra relevanta faktorer för att avgöra dess ägares skattskyldighet enligt först intern svensk rätt och därefter enligt ett skatteavtals bestämmelser måste alltså alltid göras självständigt enligt det 'schema' som redovisats i denna artikel. Bostaden/bostäderna har 'i varierande skepnad' betydelse i vart och ett av dessa led.

Följande exempel illustrerar det nyss sagda: En 65-årig pensionär X som är svensk medborgare flyttar till ett land Y med vilket vi har ett skatteavtal baserat på OECDs modellavtal. I detta land hyr X en lägenhet för fortlöpande permanent boende. Han behåller vid utflyttningen sin fritidsfastighet i Sverige taxerad till 1 500 000 kr vilken han uppger skall användas endast för tillfälliga besök på sommaren och julen. Hans lån på fastigheten upptagna i svensk bank uppgår till 1 000 000 kr. Han äger alla aktier i ett bolag i vilket han varit företagsledare. Bolaget har ett värde på 10 000 000 kr. Han uppbär pension från ett svenskt försäkringsbolag plus svensk ATP på sammanlagt 500 000 kr. Han äger svenska börsnoterade aktier och aktiefonder till ett värde av 5 000 000 kr. Börsaktierna ger en utdelning på 50 000 kr.

Vid bedömningen av X bosättningsstatus enligt intern rätt kommer hans innehav av aktierna i hans (fåmans)bolag att ensamt medföra att han får anses ha "väsentlig anknytning" till Sverige. Eftersom den bibehållna fastigheten endast skall användas för fritidsändamål under kortare tider i Sverige skall den inte påverka bedömningen. Hans övriga ekonomiska anknytning till Sverige i form av hans pensionsinkomster från svenskt försäkringsbolag och hans värdepappersinnehav i övrigt påverkar inte heller bedömningen av "väsentlig anknytning" till hans nackdel eftersom det inte ger honom något reellt ekonomiskt inflytande vad gäller dessa tillgångar. Men sammanfattningsvis bedöms X såsom bosatt och obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern rätt. Eftersom han beroende på sitt innehav av en permanentbostad i Y och att han där är 'faktiskt' bosatt under större delen av året, förutsätts X bli skattskyldig även i detta land som där bosatt enligt Ys interna skatterätt. På grund av den sålunda uppkomna dubbla bosättningen i både Sverige och Y måste artikel 4 punkt 2 i avtalet tillämpas för att bedöma X hemvist enligt avtalet. Eftersom både lägenheten i Y och fritidsbostaden i Sverige enligt stycket a) i denna artikelpunkt får anses vara varaktiga bostäder/hem som står till hans förfogande kan hemvistet enligt avtalet inte fastställas enligt denna bestämmelse vilket medför att en bedömning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:23:59

måste göras av hans centrum för levnadsintressena. Därvid är att beakta, vad avser Sverige, att han är svensk medborgare, att han har fast egendom för ett ganska betydande värde som han utnyttjar under viss del av året och beträffande vilken han står i skuld till en svensk långivare för ett avsevärt belopp. Han har vidare en stark ekonomisk anknytning till Sverige genom både sitt eget fåmansbolag, sina börspapper, utdelningsinkomster och, inte minst sina pensionsinkomster från Sverige. Vid en jämförelse av hans anknytning till Sverige och Y torde därmed centrum för X levnadsintressen böra bedömas ligga i Sverige. Sverige blir således hemviststat för X enligt skatteavtalet.

Observera beträffande den svenska fastigheten och X övriga förmögenhetssituation att dessa enligt avtalet skall bedömas från delvis andra utgångspunkter än enligt "väsentlig-anknytningskatalogen" i den svenska interna rätten. Som tidigare redovisats är således avtalets begrepp när det gäller den svenska fritidsfastigheten en "varaktig bostad eller ett varaktigt hem som står till Xs förfogande" inte samma sak som en "bostad inrättad för åretruntbruk". Avtalet lägger tyngdpunkten på bostadens permanenta karaktär och att den när så X önskar kan disponeras av honom. Enligt Klaus Vogel, sid 171, menas härmed att innehavet "presupposes **actual power of disposition**". X svenska bostad får rent objektivt vara av sådan standard och anses ha fått sådant underhåll att den *kan* användas när som helst under året – han avser ju tillbringa tid där även under (kanske) kalla juldagar – och även för permanent bruk om han (kanske ofrivilligt) bestämmer sig för att återbosätta sig i Sverige. Men, enligt svensk rättspraxis, på grund av att X, som han uppger vid utflyttningen, skall använda fastigheten bara för tillfälligt bruk, blir den inte ansedd som en faktor som skall beaktas vid en bedömning av "väsentlig anknytning". Enligt avtalets mening är således användandet av eller syftet med innehavet av bostäderna ifråga irrelevant. Detta är en aspekt på avtalshemvistet – vilket här inte tidigare berörts – som kommer in i bilden som en specifik faktor först i ett följande led enligt artikel 4 punkt 2 b) när vederbörande anses ha ett varaktigt hem till sitt förfogande i båda staterna *och* då hans centrum för levnadsintressena inte låter sig bestämmas. Då sägs i nämnda punkt att hemvistet skall bestämmas till den av staterna där han stadigvarande vistas eller, som det sägs på engelska, i den stat där han har en "habitual abode".

När det vidare gäller bedömningen av X ekonomiska anknytning till Sverige enligt intern rätt jämfört med den som görs enligt avtalet framträder också väsentliga skillnader. Vad gäller X båda hem är det i dessa fall hemmens relativa värde som skall beaktas. Äganderätten till den svenska fritidsfastigheten kan därvid kanske anses ha en högre 'valör' än hyresrätten till bostaden i Y i den meningen att den förstnämnda utgör en investering av en annan karaktär än hyran av den sistnämnda. Vidare skall vid den 'interna'bedömningen sådana faktorer som innehav av värdepapper i svenska börsföretag, (pensions)inkomster från och skuldförhållanden i Sverige normalt inte beaktas annat än då sådana faktorer ger ett väsentligt inflytande i verksamhet som bedrivs i Sverige. Däremot har hans innehav av av fåmansbolaget vilket indirekt "ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här" en avgörande betydelse i detta sammanhang. När det emellertid gäller en bedömning av dessa ekonomiska faktorer enligt avtalet gäller en mer "öppen" eller generell värderingsmetod. *Alla* ekonomiska faktorer kommer här in i bilden. Att vederbörandes inkomster har källa i en av staterna, i Xs fall i svenska kronor, (vilket valutamässigt kanske kan vara en fördel), nämns specifikt av Klaus Vogel s. 173. Om vederbörande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:23:59

har tillgångar belägna i en tredje stat torde de böra hållas utanför bedömningen av centrumet för den aktuella personens levnadsintressen.

En del bedömare gör gällande att de personliga intressena skall ha företräde framför de ekonomiska anknytningspunkterna. Vogel (s. 173) ställer sig i viss mån avvisande till denna inställning med tanke på att att begreppet centrum för levnadsintressena är odelbart: "If economic interests preponderate in one contracting State", fortsätter han, "and personal interests in the other, and if both have equal weight, all that can be concluded is that 'there are two centres of vital interest', and that, therefore, resort must be had to the next following criterion in the order of precedence". Detta kriterium är, som ovan nämnts, vederbörandes "habitual abode". Värt att beakta beträffande detta begrepp, vilket i sin svenska språkversion anses vara det land i vilket vederbörande "stadigvarande vistas", är att detta först kommer på tredje plats i tie-breakerlistan. Vistelsetidens längd i det ena eller det andra hemmet har således enligt avtalet inte alls samma betydelse som den har när man enligt intern rätt skall bedöma frågan om en bostads "anknytningsvärde" till Sverige.

Viktigt att hålla i minnet är vidare att hemvistreglerna i avtalet endast skall *beaktas för tillämpningen av avtalets regler.* "For the purposes of this Convention" som anges allra först i den engelska versionen av artikel 4. Detta betyder att i de fall Sverige bibehåller sin obegränsade beskattningsmakt som bosättningsstat enligt intern rätt men 'förlorar' denna status enligt avtalen, dvs. den andra staten blir hemviststat, skall den aktuella personen fortsättningsvis *beskattas* som här bosatt för de inkomster som Sverige, som icke-hemviststat enligt avtalet, *får beskatta.* Den utflyttade personen skall alltså alltfort taxeras för inkomst av kapital på vanligt sätt för t.ex. förekommande utdelningar och räntor m.m. *som härrör* från Sverige. Vederbörande skall alltså beträffande sina utdelningsinkomster inte beskattas enligt kupongskattelagens utan enligt inkomstskattelagens bestämmelser. (Beskattningsrätten till ränteinkomster, utdelningar eller andra inkomster som härrör från tredje stat t.ex. en fastighet i en tredje stat vilka enligt våra avtal betraktas som 'annan inkomst' som brukar behandlas i artikel 21 förbehålls regelmässigt hemviststaten och får därför inte beskattas av Sverige i dessa fall.) Vid debiteringen av svensk skatt som görs enligt den nämnda inkomstberäkningen får dock *den svenska skatten* på de aktuella inkomsterna inte överskrida den skatt som Sverige som icke-hemviststat får ta ut enligt avtalet. Det anförda innebär att man i dessa fall kan komma att få göra en noggrann uträkning av till vilka inkomster den svenska skatten hör.

Hyresinkomster avseende här belägna bostäder får enligt både svensk rätt och våra skatteavtal alltid beskattas primärt i den stat där den fastighet ligger oavsett hyresvärdens/inkomsttagarens bosättning eller hemvist. Hyresinkomster avseende en svensk fastighet beskattas därför alltid i Sverige i inkomstslaget kapital med bl a rätt till de avdrag som medges enligt dessa bestämmelser. Någon begränsning av denna skatt på det sätt som kan föreskrivas för svenska räntor och utdelningar enligt våra skatteavtal finns inte när det gäller hyresinkomst.

3 Återbosättning

Vad ovan diskuterats har hela tiden avsett den situation som uppkommer i utflyttningsfallen, främst i omedelbar anslutning till avresan från Sverige och tiden närmast därefter. Bestämmelserna om "väsentlig anknytning" är dock utformade så att den som tidigare varit bosatt här *kan få sådan anknytning ånyo* utan att han (personligen) flyttar tillbaka till Sverige. Om han således, efter att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:23:59

ha förklarats vid utflyttningen inte ha ”väsentlig anknytning”, förvärvar en bostad i Sverige som kan anses vara inrättad för åretruntbruk måste prövningen av hans bosättningsstatus göras om och därvid måste man återigen ta i beaktande hans anknytningsfaktorer enligt reglerna om ”väsentlig anknytning”. Han kan således komma att återbosättas i Sverige i skattehänseende och därmed återförvärva obegränsad skattskyldighet. Om, som ovan framhållits, han avser att bara använda bostaden för tillfälliga besök i Sverige, är det osannolikt att den, oavsett dess standard och läge, kommer att påverka hans bosättningsstatus. Genom förvärvet av en 'ny' bostad i Sverige kommer emellertid även hemvistfrågan i artikel 4 ånyo i skottgluggen. Vid den bedömningen är risken mycket större att denna fritidsbostad anses utgöra ett ”varaktigt hem som står till hans förfogande” i Sverige, vilket medför att hans hemvist enligt avtalet 'vänds tillbaka' till Sverige.

Särskilt prekär är återbosättningsproblematiken under den femårsperiod som närmast följer utflyttningen. Detta har att göra med, som påpekats i artikeln i förra numret, att den utflyttade enligt reglerna om den femåriga omvända bevisbördan presumeras vara kvarbosatt i Sverige och under denna tid utan anmaning också är skyldig att varje år avgiva deklaration här på vanligt sätt.

Om mer än fem år förflutit sedan utflyttningen, varvid bevisbördan för den utflyttades väsentliga anknytning övergått till fiscus, ligger det i sakens natur – se Skatteverkets egen uppfattning i dess handledning för utlandsbeskattning – att utlandsbosättningens varaktighet bör påverka bedömningen.[4] ”Varje enskild anknytningsfaktor bör”, står det i handledningen, ”rimligen minska i styrka ju längre bosättningen i utlandet pågått”. Beträffande just förvärv av en bostad i Sverige för tillfälliga besök här i riket som en sedan många år utflyttad person anskaffar i Sverige har detta inte ansetts medföra väsentlig anknytning. Därvid hänvisar Skatteverket till tre rättsfall (RÅ 1987 not. 800 och not. 801 samt RÅ 1989 not. 276) där vederbörande i samtliga fall mer än fem år efter utflyttningen förvärvat sådana bostäder. Uttalandet är litet oklart eftersom det antyder att det snarare var den ganska långa utlandsvistelsetiden som var avgörande för den ”friande” bedömningen och inte frågan huruvida bostaden i sig utgjorde en anknytningsfaktor. Avgörande för bedömningen var säkert vidare att bostäderna ifråga inte skulle användas för annat än tillfälliga besök i Sverige. I praktiken torde det vara mycket ovanligt att skattemyndigheterna driver bosättningsprocesser mot personer som varit utlandsbosatta i mer än fem år.

4 Bostadens betydelse vid invandring till Sverige

I de fall en i utlandet bosatt person invandrar till Sverige skall i princip samma 'modell' för prövningen av dennes skattskyldighet tillämpas som ovan angivits. I denna situation blir den invandrade normalt obegränsat skattskyldig i Sverige omedelbart, inte pga ”väsentlig anknytning” utan pga att han här erhåller sitt egentliga bo och hemvist. Ett sådant erhållande av bo och hemvist bygger naturligtvis så gott som uteslutande på att han därvid kommer att förvärva någon form av bostad här i Sverige. Om vederbörande inflyttar från ett avtalsland är det inte ovanligt att han där, åtminstone under en övergångstid, också bibehåller sin skattestatus som där bosatt, och att han således får dubbel bosättning enligt skatteavtalet. Denna kvardröjande bosättningsstatus i det andra landet kan naturligtvis också tänkas bero på att han behållit en bostad där. För tillämp-

[4] S. 39–40.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:23:59

ningen av avtalet blir det naturligtvis nödvändigt även i detta fall att avgöra hans avtalshemvist enligt vad som sägs om en bostad som stadigvarande står till dennes förfogande i de båda länderna och i förekommande fall centrum för hans levnadsintressen. Om därvid detta medför att han anses ha hemvist i den andra staten blir Sveriges beskattningsmakt på sätt ovan beskrivits begränsad till vad ovan anförts om icke-hemviststaten enligt avtalet. En särskilt påtaglig fördel kan i detta fall vara att vederbörande blir befriad från beskattning i Sverige för aktievinster.

5 De lege ferenda-synpunkter på bosättnings och hemvist avseende fysiska personer

I det följande lämnas fem förslag avseende förekomsten av ett hem eller bostad i Sverige och utlandet som alla skulle kunna förenkla tillämpningen av de skatteproblem som dessa hem/bostäder ger upphov till.

1. Med hänsyn till den starka och önskvärda samordning som skett i vårt avtalsnät som i så stor utsträckning baseras på OECDs modellavtal vore det en fördel att helt likrikta bostadens betydelse genom att i den svenska rätten ordagrannt använda avtalens text. En sådan typ av harmonisering av den svenska skatterätten med modellavtalet (med helt obetydliga avvikelser) har tidigare skett vid flera tillfällen t.ex. när det gäller definitionen av ”fast driftställe” samt vår interna 183-dagarsregel i lagen om statlig inkomstskatt för utomlands bosatta.

’Väsentlig-anknytningskatalogens’ begrepp ”bostad inrättad för åretruntbruk” bör således bytas ut mot OECDs ”varaktigt hem som står till (den utflyttandes) förfogande i Sverige”. Det ligger ett stort värde i att man därmed vid tillämpningen av intern rätt omedelbart kan tillgodogöra sig modellavtalets förklaringar till detta uttryck och ta till sig den internationella rättspraxis som finns på området. Modellavtalets ”permanent home” är vidare ett uttryck som på ett objektivt sätt ganska enkelt låter sig fastställas och där det faktiska eller avsedda utnyttjandet av bostaden ifråga inte har någon betydelse. Den svenska rättspraxis som vad gäller bostäder här i riket kommit att bygga på subjektiva och ibland vaga avsiktsförklaringar om dessa bostäders användning är mindre lämplig. Man kommer också bort från den egentligen ganska absurda och helt obefogade skillnad som upprätthålls mellan ett tillfälligt användande i rekreationssyfte efter utflyttningen av å ena sidan den utflyttandes tidigare permanentbostad och å andra sidan ett motsvarande användande av en standard- och lägesmässigt likvärdig bostad som vid utflyttningen *inte* utgjort den utflyttandes permanentbostad. Den glidning som sålunda skett i rättspraxis vad gäller begreppet ”bostad inrättad för åretruntbruk” till ett av lagstiftaren sannolikt inte avsett hässynstagande till hur fastigheten skall användas efter utflyttningen och den distinktion som därvid görs mellan den tidigare permanentbostaden och fritidsbostad elimineras därmed. De svårigheter som uppkommer för myndigheterna att kontrollera och för den enskilde att hålla reda på den tidrymd under vilken en bostad i Sverige haranvänts försvinner. En samordning av bostadens betydelse för vederbörandes bosättning/hemvist i linje med modellavtalet förenklar därmed rättstillämpningen avsevärt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:23:59

2. Sverige bör i fortsättningen överge uttrycket "bostad som stadigvarande står till förfogande ..." i sina avtal mot det som används i modellavtalet dvs. "varaktigt (eller stadigvarande) hem som står till förfogande ..."

3. Uttrycket "varaktigt bosatt på viss utländsk ort" i väsentlig-anknytningskatalogen bör – även detta för att harmoniera med modellavtalet – ges den innebörden att därmed skall förstås att bosättningen utomlands skall ha lett till att vederbörande blivit *skattskyldig* i den aktuella staten på grund av bosättning, hemvist eller annan liknande grund. På så sätt undanröjs den oönskade effekten av att den utflyttande personen inte anses bosatt någonstans och, i händelse utflyttning skett till ett avtalsland, denne inte heller får del av dettas förmåner.

4. Man bör vidare avskaffa möjligheten, vilket berördes i den första delen av denna artikel, att göra dubbla ränteavdrag genom att 'saxa' de svenska bosättningsreglerna mot avtalens hemvistproblematik. För övrigt gäller redan att räntekostnader i en förvärvskälla inte är avdragsgilla om ränteintäkter är undantagna från beskattning i Sverige enligt ett skatteavtal. Avtalen har till syfte att eliminera dubbel skatt inte att ge dubbla skatteförmåner.

5. Och slutligen, avskaffa fastighetsskatten på utländska fastigheter. Värderingen och taxeringen av dessa orsakar stora problem och den avräkning som får göras för den utländska skatten ger plus minus noll i statskassan. Genom det förslag som i skrivande stund lagts fram av den nuvarande alliansregeringen att avskaffa fastighetsskatten till förmån för införandet av en kommunal avgift torde detta problem ha upphört. Det bör emellertid klargöras huruvida ett underskott i förvärvskällan kapital och utländsk skatt får avräknas mot denna nya kommunala fastighetsavgift.

Peter Sundgren, jur. kand.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:23:59