



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Sink mot Schumacker

– den svenska lagen om beskattning av
utomlands bosatta i ljuset av Schumacker-målet

Filosofie kandidatuppsats inom EG-skatte rätt

Författare Petter Envall
Jesper Svensson

Handledare Maria Svensson

Jönköping, maj 2002



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
JÖNKÖPING UNIVERSITY

– the Swedish Act on Income Tax for Individuals
resulting from the ECJ in the Schumacker case

Sink v. Schumacker

Bachelor's thesis within EC tax law

Authors Petter Envall
 Jesper Svensson

Tutor Maria Svensson

Jönköping, May 2002

Kandidatuppsats inom EG-skatte rätt

<i>Titel</i>	Sink mot Schumacker
<i>Författare</i>	Petter Envall och Jesper Svensson
<i>Handledare</i>	Maria Svensson
<i>Datum</i>	2002-05-15
<i>Ämnesord</i>	EG-skatte rätt, internationell skatte rätt, diskriminering, utomlands bosatta, Schumacker

Sammanfattning

I målet C-279/93 *Schumacker* fastslog EG-domstolen att artikel 39 EG skall tolkas så att den kan begränsa en medlemsstats rätt att beskatta icke-medborgare som arbetar i den staten mindre förmånligt än medborgare, nämligen om de befinner sig i en jämförlig situation. Så är fallet när icke-medborgaren uppstår hela eller nästan uteslutande hela sin inkomst i den staten, vilket enligt kommissionens rekommendation är 75 procent av dennes totala beskattningsbara inkomst.

Den svenska lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (*Sink*) är uppbyggd som en bruttokällskatt med en skattesats på 25 procent. Lagen medger inte någon avdragsrätt.

Vi anser att *Sink* står i strid med de principer som etablerades i *Schumacker*-målet av den anledningen att *Sink* – i motsats till vad EG-domstolen kräver – varken medger person- eller tjänsterelaterade avdrag. Att tjänsteavdrag alltid måste medges, oavsett hur stor del av sin inkomst den skattskyldige uppstår i anställningsstaten, anser vi följa dels av *Schumacker*-målet men även av tidigare rättspraxis.

Inom EG-rätten finns två möjligheter att på vissa grunder rättfärdiga diskriminerande åtgärder. Enligt artikel 39.3 EG kan den diskriminerande åtgärden rättfärdigas om den kan motiveras på grund av allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Den andra rättfärdigandemöjligheten är ”rule of reason”-doktrinen. De kriterier som då måste vara uppfyllda är bland annat att 1) det måste vara fråga om en indirekt diskriminerande åtgärd eller otillåten restriktion och 2) den diskriminerande åtgärden måste uppfylla ett tungt vägande allmänintresse (exempelvis skyddet för skattesystemets inre sammanhang).

Enligt vår mening kan inte *Sink* godtas på någon av dessa rättfärdigande grunder. Vi anser att Sverige, för att harmonisera sin lagstiftning med gällande EG-rätt, måste införa en regel som fastslår att om den utomlands bosatta uppstår minst 75 procent av sin inkomst i Sverige, skall han ha rätt att göra person- och kostnadsavdrag på samma villkor som obegränsat skattskyldiga.

Domen kan alltså enligt vår mening tolkas som att Sverige alltid måste medge kostnadsavdrag, oavsett hur stor del av inkomsten som uppstår här. Detta beror främst på att dessa avdrag har en så stark anknytning till källan för inkomstens förvärvande.

Att domstolen lämnar utrymme för en så här långtgående tolkning av sin praxis anser vi är olyckligt och förmodligen inte vad domstolen avsett. Ett klargörande rättsfall på området är uppenbarligen nödvändigt.

Bachelor's thesis within EC tax law

<i>Title</i>	Sink v. Schumacker
<i>Authors</i>	Petter Envall and Jesper Svensson
<i>Tutor</i>	Maria Svensson
<i>Date</i>	15/5/2002
<i>Subject terms</i>	<i>EC Tax Law, international tax law, discrimination, individuals re-siding abroad, Schumacker</i>

Abstract

In the C-279/93 *Schumacker* case, the European Court of Justice (ECJ) ruled that Article 39 EC is to be interpreted as being capable of restricting a Member State's right to tax non-residents, earning their income in that state, less favourable than residents, namely if their personal situation is comparable to that of the residents. That is the case when the income of the non-resident is earned entirely or almost exclusively in that state which, according to a recommendation issued by the Commission, means 75 per cent or more of the total taxable income.

The Swedish act on income tax for individuals residing abroad (Sink) is levied as a final withholding tax on the gross salary at a rate of 25 per cent, with no deductions allowed.

In our view, Sink is incompatible with the principles established in the *Schumacker* case, since Sink – contrary to the ruling of the ECJ – does not allow neither personal nor cost deductions. It is our opinion that, following the *Schumacker* and earlier cases, cost deductions always have to be allowed, irrespective the amount of income earned in the state of employment.

Within Community law, there are two possibilities to justify discriminatory measures. According to article 39.3 EC, the discriminatory measure can be justified if it can be motivated for reasons of public policy, security or health. The other ground for justification is the “rule of reason” doctrine. For this to be applicable, the measure has to be *i.a.* 1) indirectly discriminatory and 2) serving a vital public interest (*e.g.* protecting the coherence of the national tax system).

It is our opinion, that Sink cannot be justified on any of these grounds, and that Sweden therefore, in order to harmonize its tax law with community law, must introduce a provision stating that non-residents, if they earn at least 75 percent of their taxable income in Sweden, are to be taxed on the same footing as residents and granted the right to make personal and cost deductions.

Thus, the *Schumacker* judgment can, in our opinion, be interpreted as if Sweden always has to grant non-residents cost deductions irrespective the amount of income earned in Sweden, this mainly depending on the fact that such deductions are strongly connected to the source of income. For the ECJ to allow such a wide space of interpretation of its case law, is in our opinion, unsatisfying and probably not in accordance with the intentions of the Court. There is an obvious need for new case law to set further definitions of the scope of the earlier rulings of the ECJ.

Innehåll

Förkortningar	V
1 Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte.....	2
1.3 Metod.....	2
1.4 Avgränsningar.....	2
1.5 Förklaringar.....	2
2 Diskrimineringsförbuden inom EG-rätten	4
2.1 Icke-diskrimineringsprincipen i EG-rätten.....	4
2.1.1 Problemen.....	4
2.2 Det generella diskrimineringsförbudet i EG-fördraget.....	4
2.2.1 Öppen och dold diskriminering.....	5
2.3 Fri rörlighet för arbetstagare, artikel 39 EG, ur diskrimineringsynpunkt.....	7
2.4 Kort om förfarandet vid befarat brott mot icke- diskrimineringsprincipen.....	8
2.4.1 Talan inför EG-domstolen.....	8
2.4.2 Talan inför nationella domstolar.....	9
2.5 Problemen med att definiera begreppet diskriminering.....	9
2.5.1 Avsaknaden av en tydlig linje i rättspraxis.....	10
2.6 Sammanfattande kommentar.....	10
3 Svensk internationell skatterätt	11
3.1 Allmän bakgrund till den svenska internationella beskattningen.....	11
3.2 Motiven till Sink och beskattningen av utomlands bosatta före 1991.....	12
3.3 Innebörden av Sink.....	13
3.4 Sammanfattande kommentar.....	14
4 Schumacker-målet	15
4.1 Bakgrund.....	15
4.2 Domen.....	16
4.2.1 Kan EG-rätten begränsa medlemsstaternas beskattningsrätt?.....	16
4.2.2 Kan diskriminering vara berättigad med hänsyn till skattesystemet?.....	17
4.3 Kritik mot Schumacker.....	18
4.4 Sammanfattande kommentar.....	19
5 Sink i ljuset av Schumacker	20
5.1 Gemenskapsrättslig bakgrund.....	20
5.2 75-procentskravet.....	20
5.3 Schumacker-principen.....	22
5.4 Kort om dubbelbeskattningsavtalens inverkan.....	23
5.5 Sammanfattande kommentar.....	24

6 Kan Sink rättfärdigas?	25
6.1 Rättfärdigande enligt EG-fördraget	25
6.2 Rättfärdigande enligt "rule of reason"-doktrinen	27
6.2.1 Skattesystemets inre sammanhang (Bachmann-principen)	27
6.2.2 Direkt eller indirekt diskriminerande?	29
6.2.3 Är det skyddsvärda intresset skyddat genom någon annan EG-rättslig bestämmelse?.....	29
6.2.4 Uppfyller Sink ett tungt vägande allmänintresse?	30
6.2.5 Är den diskriminerande åtgärden proportionell till det intresse den skyddar?.....	31
6.3 Sammanfattande kommentar	31
7 Slutsatser	33
7.1 Sink är diskriminerande.....	33
7.2 I vilka fall är Sink diskriminerande?	33
7.3 Sink kan ej rättfärdigas.....	33
7.4 Vad bör Sverige göra för att harmonisera sin skattelagstiftning med Schumacker-principen?	34
7.4.1 Upphäva Sink?	34
7.4.2 Vilka avdrag måste medges?.....	35
7.4.3 Vilket gränsvärde är lämpligt?.....	36
7.4.4 Konsekvenser av domens vida tolkningsmöjligheter	37
7.5 Sammanfattande kommentar	37
Referenslista.....	38

Förkortningar

Eftersom vi tycker att förkortningar minskar textens läsbarhet försöker vi i möjligaste mån undvika dem. De förkortningar vi trots allt valt att använda – förutom de som är vanligen förekommande i svenska språket – är följande:

a.a.	anfört arbete
cit.	citeras som
exv.	exempelvis
f.	följande
ff.	flera följande
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
p.	punkt
Sink ¹	lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
st.	stycke

¹ Vi är medvetna om att Sink inom rättsvetenskaplig doktrin vanligen skrivs med versaler. Eftersom förkortningen förekommer så frekvent i uppsatsen anser vi emellertid att det skulle inverka alltför menligt på läsbarheten att bibehålla den, och har i stället valt att skriva Sink. Se f.ö. Svenska skrivregler, utgivna av Svenska språknämnden, Liber, Stockholm 2000, p. 147.

1 Inledning

I denna uppsats analyserar vi den svenska lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (Sink) och EG-domstolens avgörande i målet C-279/93 *Schumacker*². Analyserna stöder sig på en undersökning av de EG-rättsliga diskrimineringsförbuden samt den svenska lagstiftningen och dess bakgrund. Vi jämför analyserna för att utröna huruvida Sink är förenlig med gällande EG-rätt.

1.1 Bakgrund

Rörligheten på den internationella arbetsmarknaden blir allt mer omfattande i takt med den ökande globaliseringen, en rörlighet som av naturliga skäl blir alldeles särskilt påtaglig inom Europeiska unionen. Denna utveckling har många positiva effekter på samhälle såväl som på individ, men medför även problem inom vissa områden. Ett sådant är skatteområdet; med ökad rörlighet följer ökade problem att fördela beskattningsrätt och skattskyldighet, vilken stat skall exempelvis beskatta en person som bor i Rostock, veckopendlar till Trelleborg men övernattar tre nätter vid företagets kontor i Oslo? Problem som detta löses till stor del genom skatteavtal mellan länderna, men även ländernas interna lagstiftning är av stor vikt.

I Sverige reglerades fram till 1992 beskattningen av utomlands bosatta fysiska personer (så kallade begränsat skattskyldiga) i dåvarande kommunalskattelagen, KL. Förfarandet var komplicerat och administrativt tungrott, främst beroende på svårigheter att härleda inkomsten till de skattskyldiga. För att underlätta förfarandet lades förslag fram till en ny lag för beskattning av utomlands bosatta. Beskattningen föreslogs bestå av en definitiv källskatt med en skattesats på 25 procent. Förslaget fick ett positivt mottagande och den 1 januari 1992 trädde Sink i kraft. Då beskattningen enligt lagen är en så kallad bruttobeskattning medges – till skillnad från vad gäller obegränsat skattskyldiga – varken kostnadsavdrag eller det allmänna grundavdraget.

Strax efter att lagen trätt i kraft anhängiggjordes ett mål vid EG-domstolen i Luxemburg. Målet rörde EG-rättens icke-diskrimineringsförbud: den belgiske medborgaren Schumacker, som hade hemvist i Belgien men uppbar hela sin inkomst i Tyskland, ansåg sig vara diskriminerad i strid med artikel 39 EG av den tyska skattemyndigheten eftersom han inte beskattades i samma skatteklass som personer med hemvist i Tyskland. Domstolen slog i sitt avgörande fast, vilket kungjordes den 14 februari 1995, att sådan skattemässig diskriminering på grund av nationalitet, som uppstår när omständigheterna är som i målet i fråga, inte får ske om den skattskyldige uppbar huvuddelen av sin inkomst i anställningsstaten.

Avgörandet fick många länder i Europa att se över och ändra sin skattelagstiftning i linje därmed³, dock icke Sverige. Sverige har än idag inte vidtagit några åtgärder i anledning av domslutet och således kan den svenska lagstiftningen innehålla bestämmelser som ger upphov till diskriminerande effekter i strid med EG-rätten. Huruvida detta är fallet är ämnet för denna uppsats.

² Mål C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*.

³ *Mattsson, Nils* Inkomstskattelagen. Några synpunkter på de delar som rör den internationella skatterätten. Svensk Skattetidning 2000 s. 473.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att med utgångspunkt i EG-domstolens avgörande i *Schumacker*-målet⁴ undersöka huruvida Sink står i strid med EG-rätten. Genom analys av *Schumacker*-målet utröner vi *de lege lata* inom den europeiska gemenskapen för att sedan jämföra denna med den svenska inkomstskattelagstiftningen för utomlands bosatta. Om svaret på frågeställningen kan besvaras jakande ger vi förslag *de lege ferenda*.

1.3 Metod

För att möjliggöra en rättvisande bild av det behandlade ämnesområdet har vi studerat och behandlat såväl lagtext och praxis som förarbeten och doktrin. Denna rättsdogmatiska metod innebär i detta fall en strävan från vår sida att klargöra *de lege lata* såväl inom svensk rätt som inom EG-rätten. Inom det EG-rättsliga området har vi använt oss av såväl primära rättskällor i form av fördragstext som sekundära rättskällor i form av direktiv och rekommendationer samt praxis och doktrin.

Vi har i linje med EG-domstolens avgörande i *CILFIT*-målet⁵ tolkat EG-rättsliga bestämmelser i ljuset av deras syften och med bakgrund i EG-rätten som helhet, det vill säga en teleologisk tolkningsmetod. Vad gäller den svenska skattelagen har vi använt oss av en objektiv teleologisk lagtolkning, vilket innebär att lagtexten tolkas med utgångspunkt i dess ordalydelse och förarbeten.⁶

Med hjälp av dessa metoder har vi strävat efter att utifrån vårt syfte jämföra den princip som etablerades i *Schumacker*-målet med Sveriges regler om beskattning av utomlands bosatta. *Schumacker*-målet är intressant från svensk synvinkel eftersom det etablerat principer som påverkat ett flertal EU-länders inkomstskattelagstiftning för utomlands bosatta.

Det är vår ambition att i största möjliga mån referera till primärkällor. Av tidsskäl har vi emellertid i vissa fall nöjt oss med sekundärkällor, då vi ansett det vara av mindre betydelse för framställningen.

1.4 Avgränsningar

Då det centrala *Schumacker*-målet behandlar skatterättsområdet berör framställningen i huvudsak skatterätt vad gäller val av rättspraxis och i övrigt. Syftet är att behandla Sink med avseende på om den överensstämmer med EG-rätten eller ej, varför vi inte berör lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister. Vi behandlar översiktligt, med syfte att skapa en grundläggande förståelse, diskrimineringsförbuden inom EG-rätten samt grunderna i den svenska interna internationella skatterätten. Framställningen avser fysiska personer om inte annat sägs.

1.5 Förklaringar

För att inte i onödan komplicera framställningen har vi valt att konsekvent använda oss av fördragsartiklarnas nya numrering. I de fall vi citerar texter där den tidigare numreringen

⁴ Mål C-279/93 *Schumacker*.

⁵ Mål C-283/81 *CILFIT*.

⁶ *Kellgren, Jan* Mål och metoder vid tolkning av skattelag s. 168 ff.

används i källan, sätter vi det nya numret inom hakparenteser för att markera att vi gjort en ändring.

Då vi i fotnoter hänvisar till rättsfall skriver vi för enkelhetens skull bara en kortare benämning. Rättsfallens fullständiga namn finns i källförteckningen, där även rättsfallets förkortade namn återfinns inom hakparenteser.

1.6 Disposition

I kapitel 2 går vi igenom EG-rättens diskrimineringsförbud genom att undersöka författningar och rättspraxis. Därefter ger vi i kapitel 3 en bakgrund till den svenska internationella skatterätten, med tyngdpunkt på Sink och dess motiv. Kapitel 4 behandlar det rättsfall som är centralt för uppsatsen, *Schumacker*-målet. Vi analyserar domen, utröner vilka principer som kan härledas från domen. Slutligen tar vi också upp lite av den kritik som riktats mot domen. I kapitel 5 analyserar vi Sink mot bakgrund av *Schumacker*-målets principer och i kapitel 6 undersöker vi huruvida lagen kan rättfärdigas med de medel EG-rätten ställer till buds. I kapitel 7 slutligen, presenterar vi våra slutsatser.

2 Diskrimineringsförbuden inom EG-rätten

I detta avsnitt behandlar vi den allmänna icke-diskrimineringsprincipen i artikel 12 EG översiktligt, varefter vi övergår till att belysa bestämmelserna om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet med utgångspunkt från den fria rörligheten för arbetstagare. Problemområdet belyses huvudsakligen ur ett skatterättsligt perspektiv. Slutligen behandlas översiktligt förfarandet vid befarat brott mot EG-rätten samt de problem som kan uppstå när begreppet diskriminering skall definieras.

2.1 Icke-diskrimineringsprincipen i EG-rätten

2.1.1 Problemen

Icke-diskrimineringsprincipen är en generell och allmänt accepterad princip inom EG-rätten som berör ett flertal områden. Man kan främst urskilja tre områden där principen kommer till användning, nämligen beträffande 1) diskriminering på grund av nationalitet, 2) likabehandling av män och kvinnor samt 3) diskriminering på handels- och ekonomimarknaden.⁷ Det går dock inte att tillämpa icke-diskrimineringsprincipen på samma grunder inom alla dess olika områden, något som medför att en extensiv tolkning måste företas.⁸ Att avgöra huruvida diskriminering föreligger kan vara mycket svårt. Med diskriminering menas att behandla personer (fysiska såväl som juridiska) i en jämförlig ställning olika.⁹ Redan detta ger upphov till en rad följdfrågor vilka måste utredas innan det kan konstateras om diskriminering föreligger. Exempelvis måste det avgöras huruvida personerna verkligen befinner sig i jämförliga situationer. Nästa problem blir att ta ställning till huruvida diskrimineringen faktiskt kan vara berättigad på objektiva grunder, eller ses som en form av ”positiv diskriminering”¹⁰. Dessa problem har gett upphov till en omfattande praxis inom EG-rätten och vi belyser några viktiga mål nedan.

2.2 Det generella diskrimineringsförbudet i EG-fördraget

Förbud mot diskriminering återfinns i ett antal av EG-fördragets grundläggande bestämmelser och finns dessutom uttryckt som ett generellt förbud mot diskriminering grundad på nationalitet i artikel 12 EG, vilken stadgar:

”Inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.”

Denna artikel utgör en av grunderna för de fyra friheterna på den inre marknaden och dess syfte är att säkerställa att ingen negativ särbehandling på grund av nationalitet sker av dem som väljer att utnyttja någon av dessa grundläggande friheter. Artikeln är mycket generell

⁷ *Craig, Paul & de Búrca, Gránne* EU Law s. 357.

⁸ *Hinnekens, Luc* Non-discrimination in EC income tax law: Painting in the colours of a chameleon-like principle, *European Taxation* 1996 s. 287.

⁹ Se exv. mål C-279/93 *Schumacker* st. 30.

¹⁰ *Craig, Paul & de Búrca, Gránne* a.a. s. 358.

författad och dess främsta betydelse är att komplettera de mera preciserade bestämmelserna som återfinns på ett antal ställen i EG-fördraget.¹¹

Ett viktigt komplement till diskrimineringsförbudet i artikel 12 EG är direktivet 64/221/EEG, vilket reglerar de grundläggande undantagen från den fria rörligheten, det vill säga åtgärder grundat på allmän ordning, säkerhet eller hälsa.¹²

Det bör redan här nämnas att diskrimineringsförbuden i artiklarna 12 EG och 39 EG (se vidare avsnitt 2.3) av EG-domstolen har ansetts ha direkt effekt i förhållandet till medlemsstaterna.¹³ Att artiklarna får vertikal direkt effekt i detta fall är inte förvånande, eftersom de uppfyller de kriterier som domstolen slog fast i målet *van Duyn*¹⁴. Domstolen har även förklarat att vissa icke-diskrimineringsbestämmelser kan ha en horisontell direkt effekt, bland annat artiklarna 12 och 39 EG¹⁵, vilket kan utläsas av domstolens avgörande i målet *Walrave mot Union cycliste internationale*¹⁶, där regler om att pacemakers¹⁷ som deltar i tävlingar måste vara av samma nationalitet som den tävlande ansågs vara diskriminerande, ändå att utfärdaren av reglerna inte var en statlig myndighet utan en nationell cykelorganisation.

2.2.1 Öppen och dold diskriminering

Diskriminering förekommer öppet, exempelvis i form av ett visst tidskrav för uppehålle i en medlemsstat för att en icke-medborgare skall kunna erhålla liknande förmåner som en medborgare. Denna typ av diskriminering är relativt enkel att upptäcka och således är det på detta område som de största harmoniseringsåtgärderna vidtagits.

Genom målet *Sotgiu*¹⁸, som rörde artikel 39 EG, slog domstolen fast att inte bara öppen diskriminering faller under diskrimineringsförbudet utan även all form av dold diskriminering. Omständigheterna i fallet var följande: Sotgiu var italiensk medborgare, anställd vid posten i Tyskland. Hans familj bodde i Italien. Postanställda som var separerade från sina familjer fick vid denna tidpunkt en ”separationsersättning”, något som alla anställda oavsett nationalitet kunde erhålla, men som inte utgick med samma storlek till anställda som vid anställningens början bodde i ett annat land. Enligt domstolen var detta inte öppet diskriminerande då alla anställda oavsett nationalitet kunde erhålla denna ersättning, men domstolen fann det klart att effekterna av denna regel blev mera betungande för anställda med hemvist utomlands. Utifrån detta fastslog domstolen att även diskriminering som uppstår på grund av andra kriterier än nationalitet, men som leder till samma resultat, skall anses falla under diskrimineringsförbudet. Sedan avgörandet i detta mål är även dold diskriminering på den inre marknaden förbjuden.

¹¹ Mål C-336/96 *Gilly* st. 37-39.

¹² Rådets direktiv 64/221/EEG av den 25 februari 1964 om samordningen av särskilda åtgärder som gäller utländska medborgares rörlighet och bosättning och som är berättigade med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa, art. 2.

¹³ Se exv. mål 36/74 *Walrave v Union cycliste internationale* st. 34.

¹⁴ Mål 41/74 *van Duyn* st. 6.

¹⁵ *Wouters, Jan* The Principle of non-discrimination in European Community Law EC Tax Review 1999 s. 100 f.

¹⁶ Mål 36/74 *Walrave mot Union cycliste internationale*.

¹⁷ Med ”pacemaker” avses i det här fallet person som cyklar framför tävlingscyklisten med avsikt att hålla tempot uppe.

¹⁸ Mål 152/73 *Sotgiu*.

Förbudet mot dold diskriminering är inte, som domstolen genom sin senare praxis slagit fast, absolut. Genom det omtalade *Bachmann*-målet¹⁹ ges en möjlighet till att dold diskriminering kan tillåtas under vissa förutsättningar. Det bör redan här poängteras att öppen diskriminering i princip aldrig tillåts. Undantaget är att ”nationella regler som [...] är diskriminerande, endast är förenliga med gemenskapsrätten om de kan hänföras till en uttrycklig undantagsbestämmelse”²⁰, ett undantag som senare, i enlighet med EG-rättsliga tolkningsprinciper, tolkats mycket restriktivt.²¹ Inom EG-rätten kan huvudregler vanligen tolkas extensivt, medan undantag tolkas mer restriktivt. Exempel på ett sådant undantag återfinns bland annat i artikel 39.3 EG, enligt vilken öppen diskriminering endast kan rättfärdigas med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa (s.k. *objektivt rättfärdigande*). I målet *Bouchereau* utvecklade domstolen vad denna tämligen vaga formulering inbegriper, nämligen

”varje åtgärd som påverkar rätten för personer, som omfattas av tillämpningsområdet för artikel [39] i [EG]-fördraget, att resa in och att uppehålla sig fritt i medlemsstaterna på samma villkor som medborgarna i värdlandet”²².

Domstolens sätt att gå tillväga för att rättfärdiga dold diskriminering i *Bachmann*-målet är en tillämpning av den så kallade ”rule of reason”-doktrinen, vars ursprung återfinns i amerikansk rätt där den användes vid tolkning av Sherman-akten av år 1890.²³ Denna princip har vunnit inflytande på EG-rätten och återfinns bland annat inom konkurrensrätten i artikel 81 EG, men även inom den fria rörlighetens område, där ett skattehinder som utgör dold diskriminering kan rättfärdigas bland annat om 1) regeln syftar till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, 2) regeln verkligen är ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas och 3) regeln är proportionell mot det intresse den skall tillgodose (se vidare kapitel 6).²⁴ Sambandet mellan ”rule of reason”-testet och *Bachmann*-principen klarnar något bland annat mot bakgrund av att generaladvokaten i sitt yttrande i målet *Royal Bank of Scotland*²⁵ ansett *Bachmann*-principen, det vill säga skyddet för skattesystemets inre sammanhang, vara ett ”rule of reason”-argument.

I *Bachmann*-målet flyttade en tysk medborgare till Belgien och fortsatte att betala pensionsförsäkringspremier till ett tyskt försäkringsbolag. Han förvägrades avdrag för de erlagda premierna vid inkomsttaxeringen i Belgien. Detta motiverades av belgiska staten som ett skydd mot skattesystemets inre sammanhang, då det fanns ett direkt samband mellan avdragsrätten för premierna och beskattningen av det utfallande beloppet.²⁶ Argumentet godtog av domstolen, varför det inte ansågs som otillåten diskriminering att vägra avdragsrätt. *Bachmann*-målet utgör det enda fall där EG-domstolen har ansett att en begränsning av de grundläggande friheterna kan vara motiverad för att säkerställa ett skattesystems inre sammanhang (se även kapitel 6).

¹⁹ Mål C-204/90 *Bachmann*.

²⁰ Mål 352/85 *Bond van Adverteerders m.fl. mot nederländska staten*, st. 32.

²¹ *Wouters, Jan* The Principle of non-discrimination in European Community Law, EC Tax Review 1999 s. 104.

²² Mål 30/77 *R v Bouchereau*, st. 1) i domslutet.

²³ *Steiner, Josephine & Woods, Lorna* Textbook on EC Law s. 214.

²⁴ *Persson Österman, Roger* Icke-diskrimineringsprincipen i skatterätten enligt Europafördraget – i ljuset av senare praxis, Europarättslig tidskrift 2001 s. 203.

²⁵ Generaladvokatens yttrande i mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* st. 49-51.

²⁶ Mål C-204/90 *Bachmann*, st. 23.

2.3 Fri rörlighet för arbetstagare, artikel 39 EG, ur diskrimineringsynpunkt

Artikel 39 EG innehåller den grundläggande friheten om rörlighet för arbetstagare på den inre marknaden och stadgar i första stycket att ”all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor”. Inom detta område finns en väl utvecklad praxis där domstolen tvingats tolka artikelns text. Förbudet gäller såväl öppen som dold diskriminering, vilket klarlagts i rättspraxis.²⁷ En viktig kompletterande rättsakt är rådets förordning om arbetstagares fria rörlighet inom gemenskapen från 1968²⁸. En av de viktigaste artiklarna i denna är artikel 7 som innehåller bestämmelser rörande förbud mot särbehandling av arbetstagare från andra medlemsstater avseende arbets- och anställningsvillkor. Stadgandet har tillsammans med artikel 39 EG gett upphov till en stor mängd avgöranden i domstolen.

Viktigt att notera är även, att förutom att förbjuda såväl öppen som dold diskriminering har det genom praxis klarlagts att artikel 39 EG även förbjuder restriktioner, som trots att de inte är av diskriminerande karaktär har en effekt liknande diskriminering. Beträffande den fria rörligheten för arbetstagare klargjordes denna princip genom domstolens avgörande i *Bosman*-målet²⁹.

Inom skatteområdet förtjänas några avgöranden omnämnas särskilt. Notera att två av de viktigaste fallen inom detta område inte redogörs för i detta avsnitt nämligen *Schumacker*-målet (se nedan kapitel 4) och *Bachmann*-målet (se avsnitt 2.2.1 ovan).

I *Biehl*-målet³⁰ fann domstolen att en lag som stadgade att skatt som betalades in av skattskyldiga bosatta i Luxemburg under endast en del av året skulle anses utgöra en definitiv källskatt varför någon återbetalning av överskjutande skatt ej kunde komma ifråga.³¹ Biehl var tysk medborgare och arbetade i Luxemburg sju månader under 1983. Hans arbetsgivare gjorde avdrag för inkomstskatt på Biehls lön. Detta belopp visade sig dock vid inkomst-årets slut vara större än den totala skatt Biehl var skyldig att betala, varför han krävde återbetalning av överskjutande skatt. Hans krav avslogs dock i enlighet med ovanstående lag. EG-domstolen uppmärksammade att kravet på stadigvarande bosättning inom landet för att erhålla återbetalning främst var till nackdel för utlänningar varför det ansågs vara ett hinder mot den fria rörligheten.³² Fallet rörde dold diskriminering, eftersom den nationella lagstiftningen förvisso inte åtskilde medborgare och icke-medborgare, varför en prövning om huruvida särbehandlingen kunde rättfärdigas objektivt företogs. Det förhållande att Biehl eventuellt kunde ha en bättre skattemässig situation än den som bodde hela året i Luxemburg ansågs inte objektivt rättfärdiga särbehandlingen.

²⁷ Se mål 152/73 *Sotgiu och Rempler, Helena & Persson, Anna Malin* EG-rättens förbud mot diskriminering och de grundläggande friheternas inverkan på nationella bestämmelser avseende direkt beskattning, Svensk skattetidning 2000 s. 970.

²⁸ Rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen.

²⁹ Mål C-415/93 *Bosman* st. 98-104.

³⁰ Mål C-175/88 *Biehl*.

³¹ Personer som bor i Luxemburg under hela året betalar preliminär källskatt och har sedan rätt till kostnadsavdrag och återbetalning av för mycket inbetald skatt.

³² Mål C-175/88 *Biehl*, st. 14.

Ett annat omtalat fall är målet *Gilly* i vilket domstolen kom fram till att ingen diskriminering förelåg.³³ Omständigheterna var följande: makarna Gilly var bosatta i Frankrike. Herr Gilly var fransk medborgare och arbetade i Frankrike, medan fru Gilly var både fransk och tysk medborgare och jobbade i Tyskland. Dubbelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och Frankrike medförde att makarna Gilly beskattades i Tyskland för de inkomster de uppburit där, samt i Frankrike för sin totala inkomst (med avräkning för tysk skatt). Effekten av detta blev att makarna Gilly beskattades hårdare än personer med motsvarande inkomst utslutande i Frankrike. Makarna Gilly ansåg att dubbelbeskattningsavtalet hade en diskriminerande effekt, något som strider mot EG-rättens bestämmelser. Trots att beskattningen *de facto* gav upphov till diskriminerande effekter avfärdade domstolen påståendet om diskriminering. Först slog domstolen emellertid fast att dubbelbeskattningsavtal måste överensstämma med EG-rätten men att de ogynnsamma konsekvenser som uppstod i denna situation i första hand var en följd av skillnaderna i de respektive staternas skattesatser. Domstolen konstaterade i samband härmed att artikel 293 EG andra strecksatsen (som behandlar staternas harmoniseringssträvanden för att avskaffa dubbelbeskattning) inte har direkt effekt, att staterna därmed är behöriga att ensidigt besluta över skattesatserna och att någon diskriminering enligt artikel 39 EG ej förelåg.

Trots att utgången i fallet inte var till makarna Gillys förnöjsamhet anser vi ändå att resultatet är korrekt; hur staterna väljer att lösa frågan om avskaffandet av dubbelbeskattning när något EG-rättsligt stöd inte står att finna, måste vara upp till staterna själva. Ett annat utslag skulle undergräva medlemsstaternas suveränitet på det direkta skatteområdet. I avsaknad av EG-rättsliga bestämmelser torde den nationella rätten kunna tillämpas utan att konfliktsituationer mellan nationell rätt och EG-rätt uppstår.

Dessa två fall visar på några av de problem som uppstår vid tillämpningen av icke-diskrimineringsprincipen och som framgår ovan är en situation aldrig den andra lik varför domstolen hela tiden tvingas bryta ny mark.

2.4 Kort om förfarandet vid befarat brott mot icke-diskrimineringsprincipen.

Eftersom en stor del av gemenskapsrätten har direkt effekt i förhållande till medlemsstaterna och således, enligt principen om EG-rättens prioritet³⁴, kan åberopas såsom nationell rätt i en medlemsstat, följer att den kan åberopas mot medlemsstater, individer och institutioner. En sådan talan kan väckas dels inför EG-domstolen men även inför de nationella domstolarna.

2.4.1 Talan inför EG-domstolen

Talan om brott mot icke-diskrimineringsprincipen kan väckas direkt inför EG-domstolen antingen av andra medlemsstater eller av kommissionen. Enligt artikel 226 EG kan kommissionen väcka talan inför EG-domstolen om en medlemsstat underlåtit att uppfylla en skyldighet enligt EG-fördraget. Detta skall föregås av ett motiverat yttrande av kommissionen och tillfälle för den berörda medlemsstaten att rätta sig efter yttrandet. Kommissionen har dock inte tillräckliga resurser för att på egen hand upptäcka missförhållanden i medlemsstaterna. Istället väcks de flesta målen av företag eller individer genom ett meddelande

³³ Mål C-336/96 *Gilly* st. 30 och 53.

³⁴ Se målen 26/62 *van Gend & Loos* samt 6/64 *Costa mot E.N.E.L.*

till kommissionen.³⁵ Ungefär hälften alla mål som väcks under artikel 226 EG når aldrig fram till EG-domstolen utan klaras upp genom kommissionens yttrandeförfarande.

Enligt artikel 227 EG kan en medlemsstat väcka talan mot en annan medlemsstat för ett misslyckande att uppfylla en skyldighet enligt fördraget. Detta alternativ används mycket sällan. Sedan 1990 har endast två fall tillkommit under åberopande av denna artikel.³⁶ En anledning till det sparsamma användandet av detta förfarande kan vara att man genom att väcka talan mot en annan medlemsstat riskerar att försämma diplomatiska och affärsmässiga relationer länderna emellan.

2.4.2 Talan inför nationella domstolar

De nationella domstolarnas roll inom EG-rätten har tydliggjorts bland annat genom ett antal rättsfall men även genom fördragsartiklar såsom artikel 234 EG, vilken stadgar de nationella domstolarnas rättighet och skyldighet att begära förhandsavgöranden av EG-domstolen. De nationella domstolarnas ställning är av särskild betydelse för individer då de inte har möjlighet (*locus standi*) att väcka talan direkt inför EG-domstolen om en medlemsstats brott mot EG-rätten. Den nationella domstolen är även det enda forum i vilket en individ kan väcka talan mot en annan individ.³⁷ Detta förfarande har genom ett antal principer stramats upp av EG-domstolen för att säkra individens rätt till en rättvis behandling. Ett exempel på detta framgår av målet *Rewe-Handelsgesellschaft*³⁸ där domstolen slog fast att individen skall ges samma möjligheter genom en talan baserad på EG-rätt som om talan hade baserats på nationell rätt. Numera är en individ inte begränsad av den direkta effekten av en EG-rättslig regel, utan sedan bland annat *von Colson*- och *Franovich*-målen³⁹ kan en individ även stödja sig på principerna om EG-rättens indirekta effekt och staternas direkta ansvar ("state liability").

2.5 Problemen med att definiera begreppet diskriminering

Det generella förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet återfinns som nämnts ovan i artikel 12 EG. Artikeln är mycket kortfattad och till synes klar till sin betydelse – "all diskriminering på grund av nationalitet [skall] vara förbjuden". Diskrimineringsförbuden inom EG-rätten, som förutom artikel 12 EG även består av ett antal speciella icke-diskrimineringsklausuler, hör dock till ett av de mer svårtolkade områdena inom EG:s rättssystem. Vad som skall inordnas under diskrimineringsbegreppet kan inte fastställas i generella termer avseende hela rättsområdet. Vad som anses diskriminerande inom exempelvis arbetsrätten behöver inte vara diskriminerande i skatterätten och vice versa. Avsaknaden av en tydlig linje inom rättspraxis, inverkan av dubbelbeskattningsavtal och nationella rättsregler bidrar även till tolkningssvårigheterna. Man måste även hålla i minnet att restriktioner som har en effekt liknande diskriminering är förbjudna enligt artikel 39 EG samt att icke-diskrimineringsprincipen inom EG-rätten kan skilja sig från samma princip i

³⁵ *Weatherill, Stephen & Beaumont, Paul* EU Law s. 213.

³⁶ *Weatherill, Stephen & Beaumont, Paul* a.a. s. 232. Se t.ex. mål 141/78 *Frankrike mot Storbritannien*, som gällde frågan om storleken på fiskenät, vilken enligt Frankrike inte var i enlighet med EG-rätten.

³⁷ *Steiner, Josephine & Woods, Lorna* EC Law s. 400.

³⁸ Mål 158/80 *Rewe-Handelsgesellschaft mot Hauptzollamt Kiel*.

³⁹ Mål 14/83 *von Colson* och mål C-6 och 9/90 *Franovich*.

internationell rätt.⁴⁰ Nedan belyser vi ett problem avseende begreppet diskriminering inom det skatterättsliga området.

2.5.1 Avsaknaden av en tydlig linje i rättspraxis

Inledningsvis skall nämnas att avsaknaden av en tydlig linje i rättspraxis till stor del förklaras av det faktum att EG-domstolen inte är bunden av tidigare beslut⁴¹, vilket förvisso också gäller exempelvis svenska domstolar. En skillnad anser vi emellertid finnas i det att svenska domstolar i större utsträckning än EG-domstolen är benägna att följa tidigare avgöranden. Svensk rättspraxis uppvisar således ett större mått av kontinuitet än gemenskapsrättslig praxis. Förklaringar till detta ser vi i att EG-fördraget är generellt hållet, varför EG-domstolen måste fylla luckorna och göra förhållandevis långtgående tolkningar av artiklarna. EG-samarbetet (och följaktligen även EG-rätten) är föremål för ständig utveckling och förändring, varför även behovet av justeringar av innebörden av ”gällande rätt” är mer påtagligt.

Ett exempel på EG-domstolens benägenhet att frångå tidigare avgöranden framträder tydligt vid en jämförelse av målen *Bachmann* (se ovan avsnitt 2.2.1) och det senare avgjorda *Wielockx*⁴² (se nedan avsnitt 6.2.1). I det senare målet blev utgången en annan trots att omständigheterna var mycket lika i de båda målen. Resultatet av denna brist på kontinuitet i rättspraxis blir enligt vår mening en osäkerhet i rättstillämpningen som främst drabbar medlemsstaterna, som i brist på vägledning i praxis måste hänföra mål till EG-domstolen i allt större utsträckning, vilket leder till en ond cirkel i form av ökad måltillströmning.

2.6 Sammanfattande kommentar

Icke-diskrimineringsprincipen är central inom EG-rätten och regleras i ett flertal bestämmelser, bland annat artiklarna 12 och 39 EG. Begreppet är omfattande och kan även inbegripa restriktioner som har diskriminerande effekt. Det kan konstateras att avgörandet huruvida diskriminering föreligger kan vara mycket svårt då en rad faktorer måste beaktas. Rättspraxis är mycket omfattande, vilket kan härledas till den relativt vaga utformningen av vissa regler på området (exv. artikel 12 EG) och svårigheterna att urskilja det diskriminerande förfarandet.

⁴⁰ *van Thiel, Servaas* The prohibition of the income tax discrimination in the European Union: what does it mean?, *European Taxation* 1994 s. 304.

⁴¹ *Hinnekens, Luc* Non-discrimination in EC income tax law: painting in the colours of a chameleon-like principle, *European Taxation* 1996 s. 286.

⁴² Mål C-204/90 *Bachmann* och mål C-80/94 *Wielockx*.

3 Svensk internationell skatterätt

I detta avsnitt behandlar vi lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Inledningsvis ges en kortfattad bakgrund till den svenska internationella beskattningen varefter framställningen leds in på Sveriges beskattning av utomlands bosatta. Bakgrunden och motiven till Sink behandlas varefter vi också tittar närmare på själva lagtexten.

3.1 Allmän bakgrund till den svenska internationella beskattningen

En grundläggande princip i svensk skatterätt för att bestämma vem som är skattskyldig i Sverige är principen om begränsat och obegränsat skattskyldiga i 3 kap. 17 § IL respektive 3 kap. 3 § IL. Sverige tillämpar i första hand bosättningsstatsprincipen, det vill säga en privatperson anses enligt svensk rätt obegränsat skattskyldig i Sverige om han är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning till Sverige (3 kap. 3 § IL). *Obegränsad skattskyldighet* innebär att skattesubjektet är skattskyldigt för alla sina inkomster från Sverige och utlandet. Ett mycket viktigt undantag från denna regel återfinns i 3 kap. 9 § 1 st. IL, som stadgar att en obegränsat skattskyldig som genom anställning vistas utomlands i mer än sex månader inte skall beskattas i Sverige för sådan inkomst, under förutsättning att inkomsten beskattas i verksamhetslandet. I 3 kap. 9 § 2 st. IL vidgas detta undantag genom att skattskyldighet inte skall föreligga i Sverige om anställningen utomlands varar mer än ett år, detta oavsett om inkomsten beskattas i verksamhetslandet eller ej.

Vad som anses vara en *stadigvarande vistelse* regleras ej i lagstiftningen men har i förarbetena ansetts innebära en vistelse överstigande sex månader.⁴³ I rättsfallet RÅ 1997 ref. 25 kan av domstolens avgörande utläsas att vistelsen i Sverige inte behöver ske utan avbrott. Regeringsrätten ansåg att en vistelse med tre övernattningar i veckan i Sverige skulle medföra obegränsad skattskyldighet.

Ett ytterligare anknytningskriterium är *väsentlig anknytning*. Väsentlig anknytning till Sverige skall anses föreligga om de i 3 kap. 7 § IL uppräknade kriterierna är tillämpliga. I förarbetena till lagen anges att man vid tillämpningen av 3 kap. 7 § IL skall göra en samlad bedömning av de uppräknade kriterierna, vilka till exempel lägger vikt vid den skattskyldiges tillgångar i Sverige, medborgarskap samt eventuell bostad i Sverige.⁴⁴ I 3 kap. 7 § andra stycket IL stadgas att den skattskyldige under en femårsperiod har bevisbördan för att han inte längre har någon anknytning till Sverige. Därefter kastas bevisbördan om och skattemyndigheten måste påvisa väsentlig anknytning.

Vem som är *begränsat skattskyldig* fastställs genom en negativ definition i 3 kap. 17 § IL som den fysiska person som inte är obegränsat skattskyldig. En begränsat skattskyldig är endast skattskyldig för en del av sina inkomster i Sverige (3 kap. 18-22 §§ IL).⁴⁵ Trots att Sverige som huvudregel använder bosättningsstatsprincipen är detta stadgande ett exempel på att även källstatsprincipen används i vissa fall. Utländska juridiska personer är enligt 6 kap. 7 § IL alltid begränsat skattskyldiga.

⁴³ Proposition 1927:102 bilaga 3 s. 46 f.

⁴⁴ Proposition 1984/85:175 s. 13.

⁴⁵ Exempelvis inkomst från fast driftställe i Sverige, kapitalvinst på fastighet i Sverige och kapitalvinst på andelar i svenska aktiebolag.

Begränsat skattskyldiga kan bli skattskyldiga enligt flera skattelagar. Viss utdelning och kapitalvinst beskattas exempelvis enligt 3 kap. 18-22 §§ IL, artistinkomster enligt lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., samt inkomst av tjänst enligt 5 § Sink från och med 1 januari 1992.

3.2 Motiven till Sink och beskattningen av utomlands bosatta före 1991

Sink trädde ikraft den 1 januari 1992. Införlivandet av Sink med den svenska skattelagstiftningen innebar ett stort steg och gav, som vi senare skall se, upphov till många diskussioner i doktrinen där Sinks existens ifrågasattes.

Före 1991 beskattades löneinkomster vid tillfällig vistelse i Sverige med 15 procent vid inkomster upp till 100 000 kronor, medan den för riket genomsnittliga utdebiteringen till kommunal inkomstskatt var 31,16 procent.⁴⁶ De övriga nordiska länderna debiterade skatter för gemensamt kommunalt ändamål vid tillfällig vistelse med en skattesats på cirka 35 procent. I och med skattereformen 1990 ifrågasattes detta med hänsyn till en rad faktorer. I förarbetena till Sink framhölls att samma inkomst i princip borde träffas av samma skatt oavsett var mottagaren av inkomsten är bosatt.⁴⁷ Skatteuttag som är olika beroende på bosättningen har negativa effekter på konkurrensen bland arbetssökande då arbetsgivare sannolikt föredrar att anställa den som är billigast ur lönekostnadssynpunkt, det vill säga en person som endast tillfälligt vistas i Sverige. Andra skäl ansågs vara att uppnå en större jämlikhet i beskattningen mellan de nordiska länderna samt att uppnå en större neutralitet vid beskattningen av näringsverksamhet från fast driftsställe i Sverige mellan näringsidkare som är bosatta här och sådana som är bosatta utomlands.⁴⁸

På dessa grunder lades ett förslag fram på en ny lagstiftning i form av en definitiv källskatt för utomlands bosatta för inkomst av tjänst. Förslaget innebar dels att skattesatsen för ”gemensamt kommunalt ändamål” höjdes till 25 procent och inkomst av tjänst för utomlands bosatta beskattades proportionellt. Samtidigt slopades rätten till kostnadsavdrag (till exempel schablonavdraget från intäkt av tjänst och avdraget för dubbel bosättning). Detta var det första av två steg i förslaget, och trädde i kraft från och med inkomståret 1991. Steg två togs genom de ändringar som baserades på proposition 1990/91:107, där en definitiv källskatt på inkomst av tjänst föreslogs med en skattesats på 25 procent.⁴⁹ Detta är den kärnpunkt i Sink som sedermera blivit föremål för kraftigt ifrågasättande.

Motiven till en definitiv källskatt grundade sig främst på administrativa hänsyn – dels från den skattskyldiges synvinkel men kanske främst från skattemyndighetens. Problemen uppstod då skatten skulle beräknas: en begränsat skattskyldig var underkastad samma regler som en obegränsat skattskyldig vad gäller taxering och inbetalning av skatten, det vill säga genom deklaration och kontrolluppgifter, men i många fall lämnade den skattskyldige landet innan deklarationen lämnats in, vilket naturligtvis gav upphov till svårigheter. Den svenska skattemyndigheten hade sällan tillgång till den skattskyldiges hemadress varför den inte utan svårigheter kunde inhämta information från denne. Följderna av detta blev att

⁴⁶ Proposition 1990/91:54 s. 284.

⁴⁷ Proposition 1990/91:54 s. 285.

⁴⁸ Proposition 1990/91:54 s. 285.

⁴⁹ Proposition 1990/91:107 s. 24 f.

taxeringen måste baseras på den erlagda preliminärskatten och enbart med hjälp av vissa kontrolluppgifter, något som omöjliggjorde hänsyn till eventuella kostnadsavdrag.⁵⁰

Alternativet till detta var enligt utredningen en definitiv källskatt baserad på bruttoinkomsten, med en skattesats i närheten till den vanliga inkomstskatten i Sverige (omkring 30 procent). Då det tidigt slagits fast att avdragsrätten för diverse kostnader samt grundavdraget inte var aktuellt för begränsat skattskyldiga av administrativa skäl, ansågs en skattedebitering på 25 procent – det vill säga en skatterabatt om ungefär 5 procent – uppväga de eventuella nackdelar den slojade avdragsrätten medförde. Utredningen bemödade sig inte att differentiera skatten i olika inkomstlagen, eftersom detta ansågs praktiskt genomförbart med hänsyn till de administrativa svårigheterna.⁵¹

3.3 Innebörden av Sink

Enligt 3 § Sink är fysiska personer som är bosatta utomlands och uppbär sådan inkomst som är skattepliktig enligt 5 §, och som inte undantagits från beskattning enligt 6 §, skattskyldiga. Juridiska personer kan överhuvudtaget inte vara skattskyldiga enligt Sink. Skattepliktig inkomst är enligt 5 § 4 st. sådan inkomst som, om den hade uppburits av en här i riket obegränsat skattskyldig, hade varit skattepliktig enligt IL. I 5 § återfinns en uttömmande lista över de inkomster som är skattepliktiga enligt lagen. I korthet är skattepliktig inkomst all inkomst av förvärvsverksamhet i Sverige samt pensioner, styrelsearvoden och liknande ersättningar. När det gäller styrelsearvode och liknande ersättningar saknar det betydelse var verksamheten utövats så länge den avser uppdrag för ett svenskt företag (5 § 3 p.). Sjöinkomst som avses i 64 kap. 3 och 4 §§ IL beskattas enligt 5 § 13 p. Sink. Denna utgör dock ett undantag från den vanliga skattesatsen på 25 procent. Enligt 7 § Sink skall sjöinkomster beskattas med en skattesats på 15 procent, med undantag för det fall den skattskyldige uppbär sjukpenning; denna ersättning beskattas med en skattesats på 25 procent.

I fall någon flyttar ut från Sverige måste det avgöras när bosättningen upphörde. Enbart sådana inkomster som blir tillgängliga för lyftning efter det att bosättningen i Sverige upphört omfattas av Sink. Det är i detta fall oväsentligt om inkomsten rent faktiskt hänför sig till tid under vilken den skattskyldige var bosatt i Sverige.⁵²

En nyckelbestämmelse är 6 § Sink, vilken stadgar undantagen från skattskyldigheten. Listan är uttömmande.⁵³ Avlöning eller annan därmed jämförlig förmån som utgått av anställning eller uppdrag av annan än svenska staten eller svensk kommun beskattas inte i Sverige om tre villkor är uppfyllda: enligt 6 § 1 p. krävs att mottagaren vistas i Sverige under en tidsperiod som inte överstiger 183 dagar under ett år, att ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar samt att ersättningen inte belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige. De svenska bestämmelserna motsvarar artikel 15 i OECD:s modellavtal. En vanlig situation är att ett utländskt moderbolag sänder ut anställda att jobba för ett dotterbolag i Sverige under en tid. Huruvida ersättningen till dessa skall vara skattefri beror på hur den behandlas bokföringsmässigt. Det normala är att moderbolaget debiterar dotterbolaget för de tjänster moderbolaget, genom den anställde, utfört åt dotterbolaget. Om så är fallet blir troligtvis undantagsreglerna i 6 § ej tillämpliga och

⁵⁰ Proposition 1990/91:107 s. 25.

⁵¹ *Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustav, Melz, Peter & Silverberg, Christer* Inkomstskatt s. 509.

⁵² *Riksskatteverket* Handledning för internationell beskattning s. 81.

⁵³ *Riksskatteverket* a.a. s. 81.

inkomsten beskattas i Sverige eftersom ersättningen till de anställda kan anses betald av dotterbolaget.⁵⁴

Förutom detta undantag är bland annat även kostnadsersättning för resa till och från Sverige vid anställningens början eller slut samt kostnadsersättning för logi under arbetets gång skattefri enligt 6 § 2 p. Tanken från lagstiftarens sida torde ha varit att denna förmån i viss mån skall utgöra kompensation för att kostnadsavdrag inte medges.

Beslut om inkomstskatt enligt Sink meddelas av beskattningsmyndigheten. Beskattningsmyndighet för någon som är tillfälligt anställd i Sverige är skattemyndigheten i det län där arbetsgivaren är registrerad för inbetalning av skatt. Om denne ej är registrerad är det skattemyndigheten i det län där arbetstagaren bor som är beskattningsmyndighet enligt 8 §. Ansvarig för inbetalning av skatten är enligt 9 § jämförd med 4 § den som betalar ut skattepliktig inkomst. Endast då utbetalaren är hemmahörande i utlandet är den skattskyldige själv ansvarig för inbetalning av skatten. Om särskild inkomstskatt betalats in felaktigt, har den skattskyldige enligt 20 § rätt att efter ansökan återfå vad som betalats in för mycket.

3.4 Sammanfattande kommentar

Sammanfattningsvis kan vi således konstatera att Sink delvis är ett resultat av en strävan efter att uppnå en större skatteneutralitet mellan de nordiska länderna men kanske främst en strävan efter att underlätta det administrativa arbetet vid beskattning av utomlands bosatta. Huruvida denna senare strävan möjligtvis drivits för långt och därmed gett upphov till negativa konsekvenser, som står i strid med den fria rörligheten för arbetstagare, återkommer vi till.

⁵⁴ *Tivén, Ulf & Köhlmark, Anders* Internationella skattehandboken s. 71.

4 Schumacker-målet

I detta kapitel redogör vi för det rättsfall som är centralt för uppsatsen, *Schumacker-målet*. Vi ger först en bakgrund med omständigheterna i målet och diskuterar sedan de principer som kan härledas ur domen. Avslutningsvis tas kortfattat upp en del av den kritik som riktats mot domen.

4.1 Bakgrund

Belgiske medborgaren Schumacker arbetade under en period i Tyskland, medan hans hemvist fortfarande var Belgien; han var därmed oinskränkt skattskyldig i Belgien. Hans hustru var arbetslös, varför hans lön utgjorde hushållets enda inkomst.⁵⁵ Enligt det tysk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet ankom beskattningsrätten på Tyskland, och Tyskland gjorde också källskatteavdrag i enlighet med den tyska inkomstskattelagen.⁵⁶

Enligt tysk lag kunde makars inkomst vid beskattning sammanräknas och sedan fiktivt ”splittas” för att på så vis lindra verkningarna av progressiviteten i skatteskalen.⁵⁷ Detta förutsatte emellertid att den skattskyldige ansågs som oinskränkt skattskyldig; Schumacker var bara inskränkt skattskyldig i Tyskland.⁵⁸ Oinskränkt skattskyldiga hade rätt till återbetalning av överskjutande skatt, ifall källskatteavdraget blivit för stort i förhållande till årets sammanlagda inkomst, en rättighet som inskränkt skattskyldiga saknade. Inskränt skattskyldiga hade heller ingen rätt att göra kostnadsavdrag.⁵⁹

Schumacker begärde att den tyska skattemyndigheten skulle ge honom samma skatteförmåner som en oinskränkt skattskyldig men myndigheten vägrade och tvisten hamnade så småningom i den tyska Bundesfinanzhof, som bad EG-domstolen om ett förhandsavgörande. Frågan gällde huruvida artikel 39 EG kunde begränsa Tysklands rätt att uppbära skatt på en annan medlemsstats medborgares inkomst och, om svaret blev jakande, ifall artikel 39 EG kunde tillåta att en person i Schumackers situation beskattas hårdare än en tysk i motsvarande situation. Bundesfinanzhof undrade vidare, ifall svaret skulle bli annorlunda, om personen fick sin inkomst nästan uteslutande från arbetet i Tyskland när inkomsten enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Tyskland bara skulle beskattas i Tyskland och ifall Tyskland bröt mot artikel 39 EG när man uteslöt personer i Schumackers situation från jämkning av källskatteuttaget.⁶⁰

Den springande punkten i *Schumacker-målet* var således om en utomlands bosatts personliga förhållanden skulle beaktas i anställningsstaten med en tillhörande rätt till personliga avdrag, något som vanligtvis endast beaktas i hemviststaten. I och med detta resonemang särskiljer domstolen på personrelaterade respektive tjänsterelaterade avdrag.

⁵⁵ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 15.

⁵⁶ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 16.

⁵⁷ *Kiblböck, Ingrid* Case law: EC Court of Justice: Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker C-279/93. 4 February 1995, EC Tax Review 1995 s. 109.

⁵⁸ Bestämmelsen återfinns i dag i § 1 st. (4) i Einkommensteuergesetz 1997 (tyska inkomstskattelagen).

⁵⁹ *Persson, Roger* Rättsfallskommentar: EG-domstolens dom i målet Schumacker C-279/93, Skattenytt 1995 s. 264 f. För en grundligare genomgång av de tyska skattebestämmelser som är aktuella i fallet, se mål C-279/93 *Schumacker*, st. 3-14.

⁶⁰ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 19.

Domen behandlar inte frågan huruvida en rättighet till tjänsterelaterade avdrag föreligger för en person i Schumackers situation. Enligt vår mening kan dock domstolens avgörande, jämfört med tidigare praxis⁶¹, tolkas på så sätt att tjänsterelaterade avdrag alltid måste medges av anställningsstaten. Resonemanget utvecklas i avsnittet slutsatser, varför nedanstående behandling av *Schumacker*-målet enbart belyser det av domstolen berörda ämnet, det vill säga skyldigheten för anställningsstaten att beakta personrelaterade avdrag.

4.2 Domen

4.2.1 Kan EG-rätten begränsa medlemsstaternas beskattningsrätt?

Domstolen konstaterade, att ”även om direkta skatter som sådana inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är medlemsstaterna vid utövningen av denna befogenhet som förbehålls dem inte befriade från att respektera gemenskapsrätten”⁶². Detta innebär, menade domstolen, att artikel 39 EG faktiskt kan användas för att begränsa en medlemsstats rätt att beskatta medborgare från andra medlemsstater annorlunda än egna medborgare *om de befinner sig i jämförbara situationer*⁶³.

Domstolen anförde således ett jämförbarhetsresonemang: för att kunna tillämpa artikel 39 EG måste ju diskriminering eller en restriktion föreligga och genom att jämföra skattekonsekvenserna för en ”icke-medborgare”⁶⁴ med en medborgare i samma situation kan man utvärdera huruvida så är fallet.⁶⁵ Det skulle kunna tänkas, att Tysklands bestämmelser inte diskriminerade någon på grund av nationalitet eftersom de riktade sig till dem som var bosatta respektive inte bosatta i Tyskland, oavsett nationalitet. Ett sådant resonemang kunde domstolen emellertid inte acceptera; den konstaterade att bestämmelserna ledde till en indirekt diskriminering på grund av nationalitet – eftersom de flesta som drabbades av bestämmelserna var just icke-medborgare.⁶⁶

Domstolen anförde vidare att artikel 39 EG skall tolkas så att den *kan* begränsa en stats beskattningsrätt på inkomster som uppbärs av medborgare från andra medlemsstater, nämligen i den mån artikeln inte tillåter en medlemsstat att behandla medborgare från andra medlemsstater mindre förmånligt än en inhemsk medborgare *i samma situation*.⁶⁷ De fall då artikeln faktiskt kan tillåta att icke-medborgare diskrimineras torde vara de som nämns i artikel 39.3 EG, nämligen då diskrimineringen grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa eller, såvida det är fråga om indirekt diskriminering, om den faller in under ”rule of reason”-doktrinen (se vidare avsnitt 6.2).

Artikel 39 EG skall vidare tolkas så, att den *inte* tillåter att en medlemsstat beskattar arbetstagare som är medborgare i andra medlemsstater hårdare jämfört med arbetstagare som bor i medlemsstaten när, som i målet i fråga, arbetstagaren får sin inkomst *helt eller nästan uteslutande*

⁶¹ Se exv. målen C-270/83 *Avoir fiscal*, C-175/88 *Biehl*, och C-330/91 *Commerzbank*.

⁶² Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 21.

⁶³ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 21.

⁶⁴ Uttrycket ”icke-medborgare” används av domstolen, se mål C-279/93 *Schumacker*, st. 28.

⁶⁵ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 30.

⁶⁶ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 27-29.

⁶⁷ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 61.

tande från arbetet i medlemsstaten och inte har tillräckligt stor inkomst i hemviststaten för att där kunna dra nytta av personliga avdrag och liknande.⁶⁸

Den huvudregel som etableras får anses innebära, att en mindre fördelaktig beskattning av utländska arbetstagare i princip är tillåten, så länge de inte befinner sig i en liknande situation som statens egna medborgare. Emellertid: När de utländska arbetstagarna inte uppbär någon, eller bara mycket liten, inkomst i hemviststaten anses de befinna sig i en liknande situation som landets medborgare. EG-domstolen menar alltså, att det är medlemsstaternas ansvar att se till att ingen EU-medborgare som utnyttjar sina friheter skall behöva drabbas negativt skattemässigt.⁶⁹

Domstolen slår slutligen fast, att artikel 39 EG *inte* tillåter att medlemsstaterna i sin lagstiftning utesluter arbetstagare som inte har hemvist i medlemsstaten från årlig skattejämkning etc. av källskatter.⁷⁰

Det bör noteras att domstolen genom sin formulering ”helt eller nästan uteslutande” tycks ställa högre krav för att en inskränkt skattskyldig skall erhålla samma förmåner som en oinskränkt än vad kommissionen gör i sin rekommendation nr 94/79/EC⁷¹. Även generaladvokaten är något mindre restriktiv än domstolen; i sitt yttrande menar han att det bör vara upp till hemviststaten att avgöra om inkomsterna i hemviststaten är tillräckliga för att kunna beaktas av skattmyndigheterna där, i annat fall skall den skattskyldige likställas med en bosatt i anställningsstaten.⁷²

4.2.2 Kan diskriminering vara berättigad med hänsyn till skattesystemet?

I *Bachmann*-målet⁷³ godkände domstolen skattediskriminering med hänsyn till medlemsstatens behov av att bevara skattesystemets inre sammanhang⁷⁴. Flera av de medlemsstater som yttrade sig i *Schumacker*-målet menade att den principen borde kunna appliceras även där. Det hävdades, att det skulle finnas ett samband mellan rätten att beskatta samtliga inkomster och skyldigheten att beakta den skattskyldiges personliga förhållanden. Eftersom det senare ankommer på hemviststaten, kan detta ju inte likaledes åligga staten i vilken den utomlands bosatta arbetar att beakta – i så fall skulle han ju kunna komma i åtnjutande av skattemässiga förmåner i både hemvist- och anställningsstaten.⁷⁵

Domstolen avfärdade emellertid dessa argument såvitt gäller omständigheter liknande de i *Schumacker*-målet; här *kunde* ju inte hemviststaten bevilja några personliga avdrag eftersom inkomst saknades. Domstolen hänvisade till den gemenskaprättsliga likabehandlingsprincipen och menade, att denna kräver ”att den utomlands bosattas personliga förhållanden och

⁶⁸ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 62.

⁶⁹ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 62.

⁷⁰ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 63.

⁷¹ I Commission Recommendation of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident, st. 2, rekommenderar kommissionen en 75-procentsgräns.

⁷² Generaladvokatens yttrande i mål C-279/93 *Schumacker*, st. 76.

⁷³ Mål C-204/90 *Bachmann*.

⁷⁴ För en grundligare genomgång av *Bachmann*-principen, se avsnitt 6.2.1 nedan.

⁷⁵ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 40.

familjesituation beaktas i anställningsstaten på samma sätt som för inhemska invånare och att samma skattemässiga förmåner beviljas honom”⁷⁶.

Det är knappast tillrådligt för medlemsstater att försöka rättfärdiga diskriminerande skatteregler med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang eftersom tillämpningsområdet för principen förefaller ganska begränsat. Detta följer av domstolens domar i målen *Wielockx*⁷⁷, *Svensson*⁷⁸, *Baars*⁷⁹ och *Verkoijen*^{80 81}.

En annan invändning som gjorts i flertalet fall är att diskriminering kan motiveras av medlemsstatens intresse av att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Domstolen uttalade i *Futura*-målet att en sådan invändning förvisso skulle kunna vinna framgång:

”The Court has repeatedly held that the effectiveness of fiscal supervision constitutes an overriding requirement of general interest capable of justifying a restriction on the exercise of fundamental freedoms guaranteed by the Treaty.”⁸²

Uttalandet har sedan upprepats⁸³, men domstolen har ännu inte godkänt en diskriminerande skattebestämmelse på den grunden.⁸⁴

4.3 Kritik mot Schumacker

Domslutet har mött kritik i doktrinen: Wattel ifrågasätter varför domstolen över huvudtaget skiljer mellan medborgare och icke-medborgare – hela poängen med den fria rörligheten för personer är ju att alla arbetstagare skall behandlas lika, oavsett nationalitet.⁸⁵ Även Ståhl och Persson Österman ogillar domstolens sätt att förvisso särskilja medborgare och icke-medborgare men ändå försöka tillämpa EG-rätten genom ett jämförbarhetsresonemang:

”Det kan ifrågasättas om det inte vore bättre att överge jämförbarhetsresonemanget helt en gång för alla för att fastställa att skatteregler som leder till negativ särbehandling av utländska subjekt utgör ett hinder för den fria rörligheten varför de principiellt strider mot EG-fördraget.”⁸⁶

Hinekens vänder sig mot att domstolen låter effekten av *Schumacker*-domen bli så långtgående att den sträcker sig utöver vad EG-rätten egentligen tillåter:

“If anything is wrong, it is the turn taken by the ECJ in its *Schumacker* and *Wielockx* judgments. By applying the discrimination prohibition because the employed or self-employed persons cannot, under the circumstances, benefit from the personal tax allowances in their home state, the ECJ has raised the home neutrality issue, although it should have known

⁷⁶ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 41.

⁷⁷ Mål C-80/94 *Wielockx*.

⁷⁸ Mål C-484/93 *Svensson*.

⁷⁹ Mål C-251/98 *Baars*.

⁸⁰ Mål C-35/98 *Verkoijen*.

⁸¹ *Ståhl, Kristina & Persson Österman, Roger* EG-skatterätt s. 128 ff.

⁸² Mål C-250/95 *Futura*, st. 31.

⁸³ Se mål C-254/97 *Baxter*, st. 18.

⁸⁴ *Ståhl, Kristina & Persson Österman, Roger* a.a. s. 126.

⁸⁵ *Wattel, Peter J.* Taxing non-resident employees: coping with Schumacker, *European Taxation* 1995 s. 348.

⁸⁶ *Ståhl, Kristina & Persson Österman, Roger* a.a. s. 105.

that it cannot resolve it for lack of EC legislation. The ECJ would have known that effect if only it had taken lessons in elementary international tax law [...]⁸⁷

4.4 Sammanfattande kommentar

Ett försök att ge en koncentrerad och sammanfattande beskrivning av utfallet i *Schumacker*-målet ger att EG-rätten som huvudregel tillåter att utomlands bosatta beskattas annorlunda än medlemsstatens egna medborgare. Artikel 39 EG *kan* emellertid hindra medlemsstaterna att tillämpa sin nationella skattelagstiftning ifall den är diskriminerande, om diskrimineringen innebär att icke-medborgare och medborgare beskattas olika ifall omständigheterna är desamma, eller skillnaden bara beror på att den förfördelade utnyttjat EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet.

⁸⁷ *Hinnekens, Law* Non-discrimination in EC income tax law: Painting in the colours of a chameleon-like principle, *European Taxation* 1995 s. 294.

5 Sink i ljuset av Schumacker

I detta kapitel undersöker vi huruvida Sink överensstämmer med de principer som etablerades i *Schumacker*-målet samt redogör för de effekter dubbelbeskattningsavtalen kan ha på området. Vi redovisar kort hur några andra medlemsstater anpassat sin lagstiftning till *Schumacker*-principen.

5.1 Gemenskapsrättslig bakgrund

En viktig förutsättning för att EU-samarbetet skall fungera är att medlemsstaterna respekterar gemenskapsrätten.⁸⁸ Redan i rättsfallet *van Gend & Loos*⁸⁹ uttalade domstolen att fördragsbestämmelser kan ha direkt vertikal effekt.⁹⁰ Detta får följaktligen innebörden att i de fall en nationell författningsbestämmelse står i strid med EG-rätten, måste den nationella bestämmelsen ge vika.

I enlighet med detta har exempelvis den tyska författningsdomstolen uttalat:

”Acts of Community law must be given precedence even by German Courts if they conflict with national legislation. This precedence over later and earlier national legislation is based on an unwritten rule of primary Community law which [...] must be applied in the same way as national law.”⁹¹

Den principen gäller även i Sverige sedan vi blev medlemmar i EU den 1 januari 1995.

Som konstaterats ovan (avsnitt 4.2.1) fastslår domstolen i *Schumacker*-målet, att artikel 39 EG kan påverka en medlemsstats nationella skattelagstiftning, i den mån den enskilde, på grund av att han utnyttjat sina gemenskapsrättsliga rättigheter till fri rörlighet, blir behandlad sämre än medlemsstatens medborgare.

De som beskattas under Sink betalar en definitiv källskatt om 25 procent och har inte rätt till några personliga avdrag. Huruvida utfallet blir mer eller mindre förmånligt för den utomlands bosatta jämfört med en medborgare i liknande situation beror naturligtvis på omständigheterna i det enskilda fallet, men det är inte särskilt svårt att konstatera att svensk skattelagstiftning inte tillämpar samma regler på EU-medborgare i jämförbara situationer. Detta strider mot vad EG-domstolen slog fast i *Schumacker*-målet.⁹²

5.2 75-procentskravet

Att den skattskyldige diskrimineras skattemässigt av anställningsstaten beror i regel på att han inte kan göra några personliga avdrag ens i hemviststaten eftersom han inte uppstår någon inkomst där; domstolen fastslog i *Schumacker*-målet:

⁸⁸ Se exv. *Steiner, Josephine & Woods, Lorna* Textbook on EC Law, s. 77 och *Wiklund, Ola* EG-domstolens tolkningsutrymme, s. 166.

⁸⁹ Mål 26/62 *van Gend & Loos* st. 1) i domslutet.

⁹⁰ Parentetiskt kan nämnas att det i efterhand framkommit att domstolen förmodligen redan i förväg bestämde sig för att komma fram till resultatet direkt effekt; f.d. domaren Pescatore säger: ”The reasoning of the court shows that the judges had ‘une certaine idée de l’europé’ of their own, and that it is this idea which has been decisive and not arguments based on the legal technicalities of the matter.” (*Weatherill, Stephen & Beaumont, Paul* EU Law s. 398.)

⁹¹ *Wiklund, Ola* a.a. s. 167.

⁹² Mål C-279/93 *Schumacker*, se exv. st. 58.

”[A]tt en medlemsstat inte beviljar en utomlands bosatt vissa skattemässiga förmåner som beviljas en inom landet bosatt [är] generellt sett inte diskriminerande, eftersom dessa två kategorier av skattskyldiga inte befinner sig i en jämförbar situation.

Under sådana betingelser skulle det, i princip, inte stå i strid med artikel [39] att en medlemsstat tillämpar föreskrifter som hårdare beskattar inkomsterna för den utomlands bosatta med ett avlönat arbete i denna stat jämfört med en inom landet bosatt med samma arbete.

Utgången blir däremot annorlunda i ett fall [...] där den utomlands bosatta inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor och får större delen av sina skattepliktiga intäkter från en verksamhet utövad i den stat där han arbetar, så att staten där han bor inte kan bevilja honom de förmåner som följer av ett beaktande av hans personliga förhållanden och familjesituation.”⁹³

Domstolens uttalande lämnar en fråga obesvarad: hur stor del av den skattskyldiges inkomst måste härröra från anställningsstaten för att han skall kunna anses befinna sig i en situation som är jämförbar med en medborgares i den staten? I domskälen talar domstolen om ”större delen” (se utdraget ovan) och ”huvuddelen”⁹⁴, medan den i domslutet väljer lokutionen ”helt eller nästan uteslutande”⁹⁵. Domstolens inkonsekvens är enligt vår mening olycklig och förvirrande.

En jämförelse med den engelska språkversionen visar, att där används uttrycken ”the majority” på båda ställena i domskälen, samt ”entirely or almost exclusively” i domslutet. Enligt EG-rättsliga principer har ingen språkversion företräde, utan domstolens uttalande skall tolkas ”on the basis of both the real intention of its author and the aim he seeks to achieve, in the light in particular of the versions in all four languages”⁹⁶. Domstolens uttryck är således – oavsett språkversion – tämligen oprecisa. Av praktiska och rättssäkerhetsskäl vore det att föredra att domstolen var tydligare. Möjligen anser domstolen att det avgörande kriteriet för att diskriminering skall anses föreligga skall vara huruvida den skattskyldige tjänar så pass mycket i hemviststaten att han kan göra personliga avdrag där.⁹⁷ Emellertid torde det knappast underlätta harmoniseringssträvandena inom EG att domstolen överlämnar åt medlemsstaterna att själva avgöra hur stor del av inkomsten ”större delen”, ”huvuddelen” eller ”the majority” faktiskt är.

Kommissionen tycks ha insett detta tämligen snabbt, för redan i december 1993 (dvs. lite drygt ett år innan domen i *Schumacker*-målet avkunnades) utfärdades en rekommendation (94/79/EC) med följande uppmaning:

”Member states do not subject to the items of income [...] to any heavier taxation than if the taxpayer, his spouse and his children were resident in that Member State.”

och

”Application of the provisions of paragraph 1 shall be subject to the condition that the items of income [...] which are taxable in the Member State in which the natural person is

⁹³ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 34-36.

⁹⁴ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 38.

⁹⁵ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 62.

⁹⁶ Mål 29/69 *Stauder mot Ulm*, st. 3.

⁹⁷ *Boman, Mikael* Den skattemässiga behandlingen av inskränkt skattskyldiga gränsgångare i Sverige efter *Schumacker*-målet, *Skattenytt* 1995, s. 728.

not resident constitute *at least 75 %* of that person's total taxable income during the tax year."⁹⁸ (vår kursivering)

Tyskland har anpassat sin lagstiftning till *Schumacker*-doktrinen, men det krävs att 90 procent av den skattskyldiges totala inkomst skall vara intjänad i Tyskland för att han skall komma i åtnjutande av det tyska ”splitting”-systemet etc.⁹⁹ Tyska inkomstskattelagen lyder:

”Auf Antrag werden auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben [...]. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 vom Hundert der deutschen Einkommensteuer unterliegen [...]”¹⁰⁰

Den av kommissionen föreslagna 75-procentregeln används i bland annat Belgien och Irland.¹⁰¹ I Irland får man göra personliga avdrag som är proportionella till den del av sin inkomst man uppstår i landet, ett system som enligt Wattel är ”worth considering as a European standard”¹⁰².

5.3 Schumacker-principen

I *Schumacker*-målet slog domstolen fast, att det i princip är tillåtet med skatteregler som skiljer mellan medborgare och icke-medborgare, så länge de inte befinner sig i situationer som gör dem jämförbara (genom att icke-medborgaren uppstår nästan hela sin inkomst i anställningsstaten).¹⁰³

Av 3 § Sink följer att fysiska personer, som är bosatta utomlands och uppstår inkomst i Sverige, skall betala den 25-procentiga källskatten. Mot bakgrund av domstolens uttalande, att regler av det här slaget – vilka förvisso inte direkt diskriminerar någon på grund av dennes nationalitet – vanligtvis utgör ett slags dold diskriminering¹⁰⁴ så förefaller Sinks bestämmelser enligt vår mening leda till sådan dold diskriminering.

Huvudregeln är, som nämnts ovan, att ett lands invånare och de som inte är bosatta i landet generellt sett inte kan anses befinna sig i jämförbara situationer. Dock: I det fall sådana omständigheter föreligger, att den utomlands bosatta befinner sig i en jämförbar situation, kräver EG-rätten att han inte skall bli ofördelaktigt beskattad. Wiman anser att det i första hand är personer i de lägre inkomstklasserna som torde bli drabbade, nämligen i de fall de har så höga kostnader för inkomstens förvärvande att de faktiskt skulle tjänat på att betala vanlig svensk inkomstskatt med rätt att göra avdrag.¹⁰⁵

Om Sink skulle ställas under EG-domstolens prövning – exempelvis mot bakgrund av situationen ovan – har vi svårt att se att domstolen skulle komma fram till något annat än att den är diskriminerande mot icke-medborgare. Det kan förvisso hävdas, att de fall då

⁹⁸ Rekommendation 94/79/EC, artiklarna 2.1 och 2.2.

⁹⁹ *Wattel, Peter J.* Taxing non-resident employees: coping with Schumacker, *European Taxation* 1995, s. 353.

¹⁰⁰ Einkommensteuergesetz 1997 1 § (3). Fri översättning: På begäran skall även fysiska personer, som varken har bostad eller stadigvarande hemvist i landet, behandlas som oinskränkt skattskyldiga. Detta gäller bara, när minst 90 procent av deras inkomster under kalenderåret ligger till grund för tysk inkomstskatt.

¹⁰¹ *Wattel, Peter J.* a.a. s. 352.

¹⁰² *Wattel, Peter J.* a.a. s. 353.

¹⁰³ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 30 och 62.

¹⁰⁴ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 26-29.

¹⁰⁵ *Wiman, Bertil* Swedish tax law and discrimination – some observations, *EC Tax Review* 1997, s. 106.

diskriminering föreligger är relativt sällsynta¹⁰⁶ men det argumentet utgör föga tröst för den skattskyldige som drabbas.

5.4 Kort om dubbelbeskattningsavtalens inverkan

En allmän princip, accepterad av både EG-domstolen¹⁰⁷ och av OECD¹⁰⁸ är att det i princip är hemviststaten som skall ta hänsyn till den skattskyldiges personliga situation och således även medge avdrag. OECD:s modellavtal för dubbelbeskattning, på vilket de svenska dubbelbeskattningsavtalen är baserade, bygger på denna princip.¹⁰⁹ Principen ifrågasattes i *Schumacker*-målet, där käranden inte hade en tillräcklig inkomst i hemviststaten för att vara berättigad till avdrag och således ansåg sig vara berättigad till detta i staten där han arbetade. EG-domstolen slog fast att de tyska skattebestämmelserna på detta område var diskriminerande¹¹⁰ vilket torde resulterat i en rätt för käranden att bland annat göra avdrag.

Sinks uppbyggnad följer huvudprincipen i OECD:s modellavtal och således är den enda situationen då denna princip kan komma att stå i motsättning till EG-rätten då omständigheterna är liknande de i *Schumacker*-målet det vill säga då någon uppbär nästan all sin inkomst i Sverige men bor i en annan stat.

Den diskriminerande effekt som vi anser Sink kunna ge upphov till uppstår främst i relationer med icke-nordiska länder då Sverige genom lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna utfärdad den 25 november 1996 har ingått ett multilateralt avtal med de nordiska länderna i syfte att undvika dubbelbeskattning. Artikel 15 i avtalet stadgar:

”Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18, 19, 20 och 21 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i annan avtalsslutande stat. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.”

Denna formulering följer OECD:s modellavtal (artikel 15). Ett antal olika överenskommelser avseende gränsgångare¹¹¹ kompletterar det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.¹¹² Dessa utgör undantag från den allmänna regeln i artikel 15 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och föreskriver att inkomst av tjänst i vissa fall beskattas i hemvistlandet trots att arbetet utförs i en annan stat. En av dessa är omdiskuterad nämligen gränsgångarregeln mellan Sverige och Danmark¹¹³, vilken stadgar att vissa inkomster beskattas av hemviststaten trots att arbetet utförs i den andra staten. Danmark har länge velat upphäva detta avtal varför ett avtal undertecknades 1996 om avskaffandet av dessa regler.¹¹⁴

¹⁰⁶ *Kesti, Jubani* The Schumacker legacy: Sweden, European Taxation 1995, s. 411 och *Wiman, Bertil* a.a. s. 106.

¹⁰⁷ C-93/279 *Schumacker*, st. 32.

¹⁰⁸ Organisation for Economic Co-operation and Development.

¹⁰⁹ *OECD Committee on fiscal affairs* Condensed version of the OECD Model Tax Convention on income and capital, s. 171 ff. samt OECD:s modellavtal, artikel 15.

¹¹⁰ Mål C-279/93 *Schumacker*, st. 58-59.

¹¹¹ Med gränsgångare avses personer som arbetar i annan stat än hemviststaten.

¹¹² Se protokollet till lag 1996:1512 avseende artikel 15.

¹¹³ Se bland annat proposition 1996/97:44 s. 55 ff.

¹¹⁴ Avtal mellan konungariket Sveriges regering och konungariket Danmarks regering om upphävande av gränsgångarregeln av den 26 juni 1996.

Effekten av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och gränsgångarreglerna är att Sink i flera fall inte blir tillämplig vid beskattning av gränsgångare med hemvist i någon av de nordiska staterna, varför dess diskriminerande effekter inte aktualiseras. Effekten av övriga dubbelbeskattningsavtal är att de endast i undantagsfall kan ge upphov till diskriminerande effekter, det vill säga då omständigheter liknande de i *Schumacker*-målet är för handen.

5.5 Sammanfattande kommentar

Det förefaller tämligen klart att Sink – mot bakgrund av *Schumacker*-avgörandet – är diskriminerande. Sverige måste därför anpassa lagen till EG-rätten, vilket kan innebära att Sverige måste medge personrelaterade avdrag för utomlands bosatta som uppbär huvuddelen av sin inkomst i Sverige. Det är emellertid något oklart hur stor del denna ”huvuddel” är. Med ledning av en rekommendation utfärdad av kommissionen anser vi att gränsen lämpligen kan sättas till 75 procent.

6 Kan Sink rättfärdigas?

Som konstaterats ovan är det vår uppfattning att den svenska lagen om inkomstskatt för utomlands bosatta, på grund av sin utformning som en definitiv källskatt utan möjligheter till avdrag, står i strid med den princip som etablerades i *Schumacker*-målet och således ej överensstämmer med EG-rätten. Det finns emellertid några få och mycket restriktiva undantag under vilka en regel i strid med EG-rätten trots allt kan rättfärdigas. Frågan vi ställer oss i detta kapitel är således huruvida Sink kan anses falla in under ett sådant undantag och därmed, trots sin utformning, rättfärdigas.

Det finns två undantagsmöjligheter inom EG-rätten under vilka en diskriminerande regel eller åtgärd kan anses rättfärdigad. Den första möjligheten återfinns i ett antal artiklar i EG-fördraget¹¹⁵, och möjliggör rättfärdigande om den diskriminerande åtgärden grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Den andra möjligheten är ett rättfärdigande under den så kallade ”rule of reason”-doktrinen. Nedan följer en analys av de olika möjligheterna till rättfärdigande för att undersöka huruvida Sink kan rättfärdigas under någon av dem. Vi belyser problemområdet med utgångspunkt i den fria rörligheten för personer i artikel 39 EG.

6.1 Rättfärdigande enligt EG-fördraget

Den fria rörligheten för arbetstagare uttrycks i artikel 39 EG, en artikel som givit upphov till ett stort antal avgöranden i EG-domstolen.¹¹⁶ Artikel 39 EG stadgar i tredje punkten att diskriminering skall vara förbjuden ”med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa”. För att ge mer substans till detta relativt vaga stadgande utfärdades ett direktiv¹¹⁷ för att implementera bestämmelsen i medlemsstaterna. Direktivet ställer först upp principerna för när en medlemsstat har rätt att vidta diskriminerande åtgärder på grund av hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa¹¹⁸ för att sedan slå fast de strikta procedurreglerna en medlemsstat måste följa vid tillämpningen av direktivet¹¹⁹. Direktivets bestämmelser har ansetts ha direkt effekt i förhållande till medlemsstaterna.¹²⁰

Kriterierna allmän ordning, säkerhet eller hälsa definierades av EG-domstolen i *Bouchereau*-målet:

”Varje åtgärd som påverkar rätten för personer, som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 39 i fördraget, att resa in och att uppehålla sig fritt i medlemsstaterna på samma villkor som medborgarna i värdlandet, utgör en åtgärd i den mening som avses i artikel 3.1 och 3.2 i direktiv nr 64/221.”¹²¹

Problemen med att tolka dessa kriterier uppstår främst vad gäller kriteriet ”allmän ordning”. Kriterierna allmän säkerhet och allmän hälsa medför inte lika stora tolkningssvårigheter då

¹¹⁵ Se bland annat artiklarna 30, 39.3 samt 46 EG.

¹¹⁶ Se bland annat målen C-279/93 *Schumacker* och C-175/88 *Biehl*.

¹¹⁷ Rådets direktiv 64/221/EEG om samordningen av särskilda åtgärder som gäller utländska medborgares rörlighet och bosättning och som är berättigade med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.

¹¹⁸ Artiklarna 3-4, direktiv 64/221/EEG.

¹¹⁹ Artiklarna 5-9, direktiv 64/221/EEG.

¹²⁰ Mål 30/77 R v *Bouchereau* st. 19.

¹²¹ Mål 30/77 R v *Bouchereau* st. 21.

Kan Sink rättfärdigas?

innebörden av dessa är lättare att definiera.¹²² Hur begreppet allmän ordning skall tolkas slogs fast i målet *van Duyn*¹²³, där domstolen stadgade att begreppet allmän ordning i gemenskapsrättsliga sammanhang – och då särskilt när det används för att berättiga ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för arbetstagare – måste tolkas restriktivt så att dess räckvidd inte ensidigt kan bestämmas av varje medlemsstat utan gemenskapsinstitutionernas kontroll. Anledningen till detta är att tillämpningen av EG-rätten skall vara likartad i samtliga medlemsstater.

Allmän ordning definierades ytterligare i *Bouchereau*-målet. För att en medlemsstat skall kunna återropa detta som rättfärdigandegrund måste det ”föreligga ett verkligt och tillräckligt allvarligt hot som påverkar ett av samhällets grundläggande intressen”¹²⁴. Genom detta stadgande är det lätt att inse svårigheten med att nå framgång med en talan baserad på denna rättfärdigandegrund. Enligt vår mening är dock kriteriet inte tillräckligt väl definierat trots dessa stadganden. Hur avgör man vad som är ett för samhället grundläggande intresse? Subjektiviteten i detta avgörande är oundviklig och medför en viss grad av osäkerhet.

Direktivet innehåller vidare en rad inskränkningar från tillfällena då argumenten allmän ordning och säkerhet kan tillämpas. Enligt artikel 2.2 i direktiv 64/221/EEG får nämnda undantagen inte tillämpas för att uppnå ett ekonomiskt syfte. Detta anser vi vara logiskt då detta i själva verket skulle strida mot syftena till den europeiska gemenskapen.¹²⁵ Ekonomiska faktorer kan enligt vår åsikt inte åtnjuta en högre skyddsställning än förbudet mot diskriminering. Vidare stadgas i artikel 3.1 att diskriminerande åtgärder som stöder sig på de fastslagna kriterierna skall grundas uteslutande på den berörda personens eget uppförande. Denna bestämmelse berördes i målet *van Duyn*. Omständigheterna var att van Duyn, som skulle ta anställning inom den brittiska Scientologikyrkan, nekades inträde i Storbritannien; att utöva scientologi var inte förbjudet i Storbritannien men ansågs vara en fara för samhället. Domstolen slog fast att det för tillämpning av undantagen med hänsyn till allmän ordning eller säkerhet inte krävs att det relevanta förfarandet är förbjudet i medlemsstaten.¹²⁶

Kan Sink rättfärdigas på grund av dessa undantagsmöjligheter? Vi anser att så ej är fallet. I linje med EG-domstolens avgörande i *van Duyn*-målet skall undantagen från huvudregeln om fri rörlighet som nämnts tolkas restriktivt, något som förefaller logiskt med hänsyn till gemenskapens syften och rättssäkerheten i allmänhet. Vad gäller undantagen grundade på hänsyn till allmän säkerhet och hälsa anser vi det uppenbart att Sink inte kan anses falla in under något av dessa. Den enda tänkbara möjligheten skulle således vara ett rättfärdigande med hänsyn till allmän ordning.

Genom avgörandena i målen *van Duyn* och *Bouchereau* har detta kriterium definierats så att det måste föreligga ett allvarligt hot mot ett av samhällets grundläggande intressen för undantagets tillämplighet. Vid avgörandet av vad som skall anses vara ett för samhället grundläggande intresse måste en subjektiv tolkning ske varför det inte går att fastställa några generella situationer då detta skall anses föreligga. Praxis anser vi ger en fingervisning om hur och i vilka situationer domstolen kan tänkas tillämpa undantaget.¹²⁷ Den slutsats vi drar

¹²² Steiner, J. & Woods, Lorna Textbook on EC Law s. 332.

¹²³ Mål 41/74 *van Duyn* st. 13-14.

¹²⁴ Mål 30/77 R v *Bouchereau* st. 35.

¹²⁵ Se bland annat artikel 3.1 c) EG.

¹²⁶ Mål 41/74 *van Duyn* st. 24.

¹²⁷ Mål 41/74 *van Duyn* st. 24.

utifrån detta är att det ställs höga krav på negativ samhällspåverkan för att detta undantag skall kunna användas. Sink är enligt vår mening långt ifrån att kunna rättfärdigas på grund av att den skulle medföra ”negativa samhällseffekter”.

6.2 Rättfärdigande enligt ”rule of reason”-doktrinen

Den andra möjligheten till rättfärdigande av en diskriminerande åtgärd eller regel är enligt den så kallade ”rule of reason”-doktrinen. Denna princip utvecklades av EG-domstolen i målet *Cassis de Dijon*¹²⁸ och stadgar att vissa diskriminerande åtgärder skall anses rättfärdigade om de ”kan anses vara nödvändiga för att tillgodose tvingande hänsyn”¹²⁹. Denna grund för rättfärdigande är betydligt vidare än undantagsmöjligheterna i EG-fördraget¹³⁰ men kan dock enbart användas på indirekt diskriminerande åtgärder. Att direkt diskriminerande åtgärder inte kan rättfärdigas under ”rule of reason”-doktrinen anser vi vara naturligt, med tanke på deras uppenbart skadliga effekt.

För att en åtgärd skall kunna omfattas av ”rule of reason”-doktrinen måste ett antal olika kriterier uppfyllas. Några av dessa är att det måste vara fråga om en indirekt diskriminerande åtgärd eller en otillåten restriktion. Det skyddsvärda intresse, som den som åberopar ”rule of reason”-doktrinen anser sin diskriminerande åtgärd ha, får inte vara skyddat genom någon annan EG-rättslig bestämmelse. Den diskriminerande åtgärden måste även uppfylla ett tungt vägande allmänintresse. Exempel på vad domstolen ansett uppfylla ett sådant intresse är konsumentskydd, konkurrensskydd, miljöskydd samt skyddet för skattesystemets inre sammanhang (vad gäller fri rörlighet för personer med avseende på direkta skatter).¹³¹ Vidare måste effekten av den diskriminerande åtgärden vara proportionell till det intresse den skyddar. Dessa punkter och ytterligare några sammanfattade domstolen i *Gebhard-målet*¹³² (vilket dock rörde icke-diskriminerande restriktioner) som nödvändiga kriterier för att en diskriminerande åtgärd eller regel skall kunna rättfärdigas under ”rule of reason”-doktrinen.¹³³

För att falla in under ”rule of reason”-undantaget måste således alla dessa kriterier uppfyllas. Ofta uppfyller medlemsstater som åberopar detta undantag inte proportionalitetstestet.¹³⁴ Enligt vår mening är detta inte något anmärkningsvärt. Medlemsstater tenderar att glömma hur långtgående verkningar ett avgörande av domstolen till förmån för tillämpligheten av ”rule of reason”-doktrinen skulle kunna få. Detta skulle kunna öppna dörren för en allt vidare tolkning av principen, vilket i ett värsta-scenario skulle kunna missbrukas.

6.2.1 Skattesystemets inre sammanhang (Bachmann-principen)

I *Bachmann-målet*¹³⁵ tvingades EG-domstolen ta ställning till huruvida en belgisk lag som föreskrev att försäkringspremier var avdragsgilla endast om de erlagts i Belgien, kunde anses rättfärdigad trots sin diskriminerande effekt (för mer ingående beskrivning av sakomstän

¹²⁸ Mål 120/78 *Cassis de Dijon*.

¹²⁹ Mål 120/78 *Cassis de Dijon* st. 8.

¹³⁰ *Steiner, J. & Woods, Lorna* Textbook on EC Law s. 143.

¹³¹ Mål 120/78 *Cassis de Dijon* st. 14 och 204/90 *Bachmann* st. 21-28.

¹³² Mål C-55/94 *Gebhard* st. 37.

¹³³ *Terra, Ben & Wattel, Peter J.* European Tax Law s. 32-33.

¹³⁴ *Terra, Ben & Wattel, Peter J.* a.a. s. 24.

¹³⁵ Mål C-204/90 *Bachmann*.

digheterna, se avsnitt 2.2.1). För att avgöra detta genomförde domstolen ett ”rule of reason”-test. En av de omständigheter som prövades var huruvida skyddet för skattesystemets inre sammanhang var ett hållbart argument för rättfärdigande. Motivet till detta var att det fanns ett direkt samband mellan avdragsrätten till premierna och beskattningen av det utfallande beloppet. I detta system kompengades skatteförlusten till följd av avdragsrätten genom beskattningen av det utfallande beloppet.¹³⁶ Domstolen slog fast att om inte Belgiens interna lagstiftning hade denna restriktiva (läs: diskriminerande) effekt, skulle inte skattesystemets inre sammanhang kunna upprätthållas.¹³⁷ ”Rule of reason”-doktrinen utökades således genom detta avgörande till att även betrakta skyddet för skattesystemets inre sammanhang som ett så starkt argument att dess upprätthållande tjänar ett tungt vägande allmänintresse. Avgörandet i *Bachmann*-målet fick röster att höjas över den potentiella risk att detta skulle undergräva diskrimineringsförbudet och fungera som en ”bakväg” för att komma runt detsamma i och med avgörandets generella och breda karaktär.¹³⁸ Vi ser dock inte denna ”bakväg” som någon större fara, då det för ”rule of reason”-doktrinen tillämpning krävs att flera kriterier är uppfyllda och att en subjektiv bedömning görs av domstolen. Således kommer förmodligen inte obefogade rättfärdiganden av potentiella diskrimineringar uppstå – problemen med avsaknaden av en tydlig linje i rättspraxis kvarstår dock.

Hur har då *Bachmann*-principen upprätthållits i senare avgöranden? En vändpunkt kom i *Wielockx*-målet¹³⁹ vilket, som nämnts ovan (avsnitt 2.5.1), ger ett exempel på att EG-domstolens inte förefaller obenägen att frångå tidigare avgöranden. *Wielockx* minskade dock farhågorna för nämnda ”bakvägsscenario”. Omständigheterna var följande: Wielockx arbetade i Nederländerna och uppbar nästan all sin inkomst där. Han var däremot inte nederländsk medborgare och ej heller bosatt där, men skattskyldig för sin i Nederländerna in-tjänade inkomst. Wielockx nekades rätten att göra avsättningar till en pensionsreserv vid inkomstbeskattningen i Nederländerna, en rättighet som nederländska medborgare åtnjöt.

EG-domstolen ställdes bland annat inför frågan huruvida detta kunde rättfärdigas under återopande av skyddet för skattesystemets inre sammanhang. Svaret på den ställda frågan blev nekande. Till synes frångick således domstolen sitt i *Bachmann*-målet utvecklade resonemang. I själva verket tog domstolen en ytterligare faktor med i bedömningen. I målet slogs fast att

”Eftersom kontinuiteten upprätthålls på grundval av ett dubbelbeskattningsavtal med annan medlemsstat, kan denna princip [läs: *Bachmann*-principen] inte återopas till stöd för nekande av avdrag av förevarande slag.”¹⁴⁰

Slutsatsen av detta stadgande anser vi vara att domstolen inte motsäger sitt resonemang i *Bachmann*-målet, utan enbart stramar upp förutsättningarna för tillämpningen av *Bachmann*-principen. Eftersom sammanhanget i skattesystemet upprätthålls genom dubbelbeskattningsavtal, ser man det inte som nödvändigt att säkra detta även på en lägre nivå i skattesystemet. Resonemanget tycker vi är logiskt, då dubbelbeskattningsavtalen är en viktig del av den internationella skatterätten; om skyddet för enstaka nationella intressen som direkt eller

¹³⁶ Mål C-204/90 *Bachmann* st. 22.

¹³⁷ Mål C-204/90 *Bachmann* st. 27.

¹³⁸ *Knobbe-Keuk, Brigitte* Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty by discriminatory tax provisions – ban and justification, EC Tax Review 1994 s. 74.

¹³⁹ Mål C-80/94 *Wielockx*.

¹⁴⁰ Mål C-80/94 *Wielockx* st. 25.

indirekt skyddas genom avtal skulle åtnjuta prioritet före avtalsförfarandet, medför det en risk för ett undergrävande av detsamma.

Frågan som strax infinner sig är varför domstolen inte tog denna faktor med i beräkningen i *Bachmann*-målet? Vi har inget svar på den frågan, men kan konstatera att denna brist på en tydlig linje i avgörandena bidrar till den svårighet vad gäller tolkningen av icke-diskrimineringsförbuden som flera i doktrinen¹⁴¹, med vilka vi instämmer, tycks se.

I *Verkooijen*-målet förtydligade domstolen *Bachmann*-principen något i det att det fastslogs att det för rättfärdigande krävs att det är fråga om en och samma skattskyldig som beviljas en skattemässig fördel och kompenseras för denna genom ett skatteuttag inom ramen för samma beskattning.¹⁴²

Är det möjligt att rättfärdiga Sink under ”rule of reason”-doktrinen? För att besvara den frågan måste ett ”rule of reason”-test genomföras på Sink för att undersöka huruvida lagen uppfyller de ovan uppställda kriterierna.

6.2.2 Direkt eller indirekt diskriminerande?

Som ovan nämnt har Sink en indirekt diskriminerande effekt då hemvistkriteriet utgör den avgörande faktorn för lagens tillämpning. Det går enligt vår mening inte att se någon direkt diskriminerande effekt av Sink då nationaliteten, vilket enligt både artiklarna 12 och 39 EG är avgörande för huruvida direkt diskriminering föreligger, i princip inte har någon betydelse vad gäller Sinks tillämpning. Således är det första kriteriet för ett rättfärdigande under ”rule of reason”-doktrinen uppfyllt.

6.2.3 Är det skyddsvärda intresset skyddat genom någon annan EG-rättslig bestämmelse?

De främsta skälen till Sinks utformning som en definitiv källskatt är som nämnts ovan (avsnitt 3.2) administrativa. Svenska skattemyndigheten stötte ofta på problem då skatten skulle betalas, exempelvis på grund av att den skattskyldige hade lämnat landet, något som bland annat innebar problem med informationsinhämtningen. Detta problem har dock delvis lösts inom EG-rätten med hjälp av direktiv 77/799/EEG¹⁴³, vilket stadgar att medlemsstater skall bistå varandra i informationsutbytet vad gäller inkomstbeskattning. Artikel 1 lyder:

”I enlighet med bestämmelserna i detta direktiv skall medlemsstaternas behöriga myndigheter utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital”.

Ett argument grundat på svårigheter avseende informationsutbytet avlogs av domstolen i bland annat *Bachmann*-målet.¹⁴⁴ Är detta tillräckligt för att undanröja tillämpligheten av ”rule of reason”-doktrinen? Vi anser att så ej är fallet. Visserligen kan en del av de argument som lades fram till Sinks försvar anses förlora sin bärkraft genom direktivet, men det finns även

¹⁴¹ *Knobbe-Keuk, Brigitte* Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty by discriminatory tax provisions – ban and justification, *EC Tax Review* 1994 s. 74.

¹⁴² Mål C-35/98 *Verkooijen* st. 56-59.

¹⁴³ Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

¹⁴⁴ Mål C-204/90 *Bachmann* st. 18.

andra grunder för Sinks utformning – exempelvis skapandet av en större skatteneutralitet mellan utomlands bosatta och skattskyldiga bosatta i Sverige¹⁴⁵ – som vi inte anser vara skyddade genom någon annan EG-rättslig bestämmelse. Således anser vi att även det andra kriteriet för ett rättfärdigande under ”rule of reason”-doktrinen uppfyllt.

6.2.4 Uppfyller Sink ett tungt vägande allmänintresse?

Den diskriminerande åtgärden skall vidare, för att kunna rättfärdigas under ”rule of reason”, uppfylla ett tungt vägande allmänintresse. Den för Sink relevanta rättfärdigandemöjligheten är testet huruvida Sinks diskriminerande effekter är nödvändiga för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang (*Bachmann*-principen, se ovan avsnitt 6.2.1). Inledningsvis skall nämnas att denna möjlighet är mycket begränsad – det är endast i *Bachmann*-målet¹⁴⁶ som EG-domstolen godtagit denna möjlighet till rättfärdigande.

Vad menas då med ”skattesystemets inre sammanhang”? Av praxis på området kan det utläsas att det i skattesystemet krävs ett direkt samband mellan de regler som är under prövning.¹⁴⁷ Detta måste vidare vara av sådan karaktär att en annan tillämpning av de potentiellt diskriminerande reglerna skulle innebära negativa effekter för skattesystemet i övrigt. I EG-domstolens praxis efter avgörandet i *Bachmann*-målet är det främst detta direkta samband som medlemsstater inte lyckats påvisa, med följd att någon fara för skattesystemets inre sammanhang inte ansetts föreligga.¹⁴⁸

Efter domstolens avgörande i *Wielockx*-målet har dubbelbeskattningsavtalen fått en framträdande roll vid avgörandet av ovan ställda fråga. Om sammanhanget i skattesystemet upprätthålls ”på en högre nivå”, det vill säga genom ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal, behöver det inte upprätthållas genom en diskriminerande nationell bestämmelse.¹⁴⁹

Enligt vår mening kan Sink inte rättfärdigas enligt *Bachmann*-principen. Som framgår ovan måste det för det första finnas ett skyddsvärt direkt samband mellan reglerna i Sink och någon annan del av skattesystemet. Någon sådan länk kan vi inte se. Sink är en egen lag, i sina väsentliga delar frikopplad från IL. Sink påverkar inte beskattningen enligt IL för i Sverige bosatta personer. De problem som uppstod i bland annat *Bachmann*-målet, det vill säga missförhållanden mellan avdragsrätten och beskattningsrätten, uppstår inte genom tillämpandet av Sink på grund av det generella avdragsförbudet.

Beträffande dubbelbeskattningsavtal har inte heller dessa någon inverkan på bedömningen i fråga, då skatteavtalen förvisso undanröjer den internationella dubbelbeskattningen, men ändå inte undanröjer det faktum att Sink kan ha en diskriminerande effekt vid beskattningen av utomlands bosatta. Den av domstolen i *Wielockx*-målet fastslagna principen att skattesystemets inre sammanhang skall bedömas i ljuset av eventuella dubbelbeskattningsavtal, blir således inte heller tillämplig i detta fall eftersom det inte föreligger något relevant och skyddsvärt sammanhang i svensk skattelagstiftning (det vill säga Sinks förhållande till övriga skattelagar) men ej heller finns något sammanhang som upprätthålls genom dubbelbeskattningsavtal.

¹⁴⁵ Proposition 1990/91:54 s. 285.

¹⁴⁶ Mål C-204/90 *Bachmann*.

¹⁴⁷ Se målen C-204/90 *Bachmann*, C-484/93 *Svensson* st. 18 och C-251/98 *Baars* st. 40.

¹⁴⁸ Se exv. mål C-484/93 *Svensson*.

¹⁴⁹ Mål C-80/94 *Wielockx* st. 24.

Redan här kan det alltså konstateras att Sink inte kan rättfärdigas. Av pedagogiska skäl väljer vi emellertid att slutföra ”rule of reason”-testet.

6.2.5 Är den diskriminerande åtgärden proportionell till det intresse den skyddar?

Detta moment i ”rule of reason”-testet är förmodligen det som kräver den största graden av subjektivitet hos domstolen. Det krävs således att den diskriminerande effekt Sink kan ge upphov till är proportionell till det intresse Sink skall upprätthålla. Proportionalitetsprincipen har använts av domstolen i ett stort antal fall. Ett exempel på hur domstolen argumenterat i denna fråga finner man i *Hauer*-målet¹⁵⁰, där domstolen tog hänsyn till allmänna gemenskapsrättsliga bestämmelser och syften för att utröna huruvida den i målet aktuella restriktionen var proportionell till de intressen den skulle upprätthålla. Domstolens bedömning av vad som skall anses proportionellt har i senare mål blivit allt striktare.¹⁵¹

För att avgöra detta måste enligt vår mening de *övergripande effekterna* vid tillämpandet av Sink beaktas, genom att jämföra dessa effekter med lagens syften. Det som talar för att Sink inte uppfyller detta kriterium är att lagens syfte till stor del baserar sig på administrativa skäl, vars skyddsvärda intresse enligt vår mening inte är tillräckligt högt, samt att de administrativa problemen till viss del även är EG-rättsligt reglerade. Visserligen har argumentet ”upprätthållande av en effektiv skattekontroll” godtagits av domstolen som en rättfärdigandegrund¹⁵² men enligt vår mening kan detta argument inte godtas i förevarande fall, då de administrativa skälen som låg till grund för Sink inte är tillräckligt starka för att motivera ett undantag. Sink slår även ”blint” utan att ta hänsyn till speciella omständigheter i de enskilda fallen. Det som talar för att effekterna av Sink trots allt är proportionella till lagens syften anser vi vara samma argument som anförts till lagens fördel nämligen att den diskriminerande effekten inte uppstår i varje enskilt fall; effekterna kan till yttermera visso vara positiva beroende på omständigheterna. Ännu en faktor att ta med vid avgörandet är huruvida lagen kunde ha utformats annorlunda, eller om den nuvarande utformningen är den enda möjliga (se vidare avsnittet 7.4).

Att avgöra detta är som synes mycket komplext, och beror på en rad olika faktorer. Enligt vår mening medför utformningen av Sink att effekterna av lagen i vissa fall kan anses vara proportionella till dess syfte, medan den i andra fall kan få effekter som inte kan anses vara proportionella till syftet, exempelvis då en utomlands bosatt blir betydligt hårdare beskattad än en person med hemvist i Sverige på grund av den förlorade avdragsrätten. Detta måste bli ett fall för EG-domstolen att avgöra. Vår uppfattning är, att om Sink ställs under domstolens prövning, effekterna av lagen sannolikt kommer att anses oproportionella till lagens syften på grund av lagens i princip diskriminerande utformning.

6.3 Sammanfattande kommentar

Sammanfattningsvis kan vi därmed konstatera att Sink enligt vår mening inte kan rättfärdigas enligt ”rule of reason”-doktrinen eftersom den inte uppfyller de föreskrivna kriterierna för ett sådant rättfärdigande. Detta innebär således att det inte finns någon möjlighet att

¹⁵⁰ Mål 44/79 *Hauer*.

¹⁵¹ *Craig, Paul & de Búrca, Gráinne* EU Law s. 356.

¹⁵² Mål C-250/95 *Futura* st. 31.

Kan Sink rättfärdigas?

rättfärdiga Sink, varken enligt de strikta undantagen i EG-fördraget eller enligt "rule of reason".

7 Slutsatser

Vi har i detta arbete, med utgångspunkt i EG-domstolens avgörande i *Schumacker*-målet, undersökt huruvida Sink kan stå i strid med EG-rätten. Det tål att än en gång påpekas att det kan vara mycket svårt att avgöra huruvida diskriminering föreligger, på grund av alla faktorer som måste beaktas. Otydligheten i EG-domstolens domskäl får till följd att det på många områden saknas en tydlig linje i rättspraxis, vilket medför tolkningsproblem.

7.1 Sink är diskriminerande

Som framgått är det vår uppfattning att Sink strider mot artikel 39 EG och i vissa fall ger upphov till diskriminerande effekter. Huruvida dessa effekter uppstår är dock beroende av omständigheterna i det enskilda fallet; varje tillämpning av Sink ger inte upphov till diskriminerande effekter. Vi anser det dock vara klarlagt att Sink till sin utformning inte är förenlig med gällande rätt efter avgörandet i *Schumacker*-målet och rent principiellt står den därför i strid med EG-rätten.

Anledningen till detta är att den princip som kan sägas vara fastslagen i *Schumacker*-målet innebär, att det i princip är tillåtet med olika skatteregler för medborgare och icke-medborgare, så länge de inte befinner sig i situationer som gör dem jämförbara, nämligen att icke-medborgaren uppbär nästan hela sin inkomst i anställningsstaten. Eftersom Sverige för närvarande inte tillämpar samma regler på medborgare i andra stater, som enligt *Schumacker*-principen befinner sig i en situation jämförbar med svenska medborgare, anser vi att den svenska lagstiftningen på området är diskriminerande.

7.2 I vilka fall är Sink diskriminerande?

Ofta är det i de lägre inkomstklasserna som diskriminering uppstår, nämligen när den skattskyldige har så höga kostnader för inkomstens förvärvande att han skulle ha tjänat på att betala svensk inkomstskatt med rätt att göra avdrag.

En person som är skattskyldig enligt Sink har inte rätt att göra varken grundavdrag, enligt 63 kapitlet IL, eller kostnadsavdrag, enligt exempelvis 12 kapitlet IL. Som substitut för den förlorade avdragsrätten medger Sink en skattelättnad på cirka 5 procentenheter i förhållande till IL (skattesatserna är 25 respektive cirka 30 procent). Det är således när kostnaderna för inkomsternas förvärvande överstiger ”värdet” av denna skattelättnad – i kombination med otillräcklig inkomst i hemviststaten – som en diskriminering i realiteten uppstår.

7.3 Sink kan ej rättfärdigas

Eftersom diskrimineringen som kan uppstå genom tillämpning av Sink är av indirekt karaktär finns det två rättfärdigandemöjligheter: enligt EG-fördraget (artikel 39.3 EG) och enligt ”rule of reason”-doktrinen. Vi anser att ingen av dessa möjligheter är tillämpliga i Sinks fall.

Rättfärdigande med hjälp av EG-fördraget kan, som nämnts ovan, enbart ske på grund av hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Inget av dessa kriterier är tillämpliga på Sink varför lagen ej kan rättfärdigas under EG-fördraget.

Sedan avgörandet i *Cassis de Dijon*-målet kan indirekt diskriminering även rättfärdigas om den klarar ett ”rule of reason”-test. Efter att ha genomfört detta test på Sink kan vi kon

statera att något rättfärdigande inte heller kan ske på denna grund; Sink uppfyller helt enkelt inte de mycket strikta kriterierna som uppställts för ett rättfärdigande enligt ”rule of reason” – Sink uppfyller inte ett tungt vägande allmänintresse och de diskriminerande åtgärderna är inte proportionella till det intresse de skyddar. Om Sink skulle underställas EG-domstolens prövning tror vi att domstolen skulle betrakta Sinks effekter som oproportionella till lagens syften på grund av lagens rent principiella utformning, detta oberoende av att tillämpningen av Sink *de facto* inte ger upphov till diskriminerande effekter i varje enskilt fall.

Domstolen har, som ovan nämnts, genom *Bachmann*-målet ansett att skyddet för skattesystemets inre sammanhang är ett tungt vägande allmänintresse. Vi har försökt applicera detta resonemang på Sink, men inte heller på denna grund ansåg vi Sink kunna rättfärdigas. Anledningen är att EG-domstolen i målen *Bachmann* och *Wielockx* uppställde strikta krav för att rättfärdigande med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang skall vara möjligt, krav som Sink inte uppfyller. Den skyddsvärda förbindelselänk som måste finnas mellan reglerna i Sink och andra delar av det svenska skattesystemet anser vi nämligen saknas, eftersom Sink i sina väsentliga delar är helt frikopplad från IL; effekterna av Sink påverkar heller inte beskattningen enligt IL. Ej heller dubbelbeskattningsavtalen har någon inverkan vid avgörandet av denna fråga, då de inte avhjälper det faktum att Sink *de facto* kan vara diskriminerande. (Den i *Wielockx*-målet fastslagna principen att skattesystemets inre sammanhang skall bedömas i ljuset av eventuella dubbelbeskattningsavtal blir således inte heller tillämplig då det grundläggande kravet på en förbindelselänk mellan reglerna i Sink och någon annan del av det svenska skattesystemet saknas.) Sammanfattningsvis anser vi således att det inte går att rättfärdiga Sink.

7.4 Vad bör Sverige göra för att harmonisera sin skattelagstiftning med Schumacker-principen?

Som framgår ovan tycks det finnas en överhängande risk för en fällande dom i en framtida fråga huruvida Sink strider mot EG-rätten. Det vore därför rimligt att Sverige inleder ett harmoniseringsarbete för att om möjligt undanröja – eller åtminstone lindra – de diskriminerande effekter Sink i nuläget kan ge upphov till. För att åstadkomma en fungerande och väl avvägd lösning på problemet anser vi att man i första hand måste ha Sinks syften som utgångspunkt. En eventuell harmonisering i enlighet med *Schumacker*-målet måste i största möjliga mån beakta de intressen lagstiftarna ansåg skyddsvärda vid skapandet av Sink.

7.4.1 Upphäva Sink?

Det finns ett antal tänkbara lösningar men få som vi anser vara realistiska. Ett alternativ vore att helt enkelt upphäva Sink och låta utomlands bosatta beskattas med en skattesats på 15 procent, som var fallet före 1991. Vi anser dock inte detta vara en realistisk lösning då de problem lagstiftarna uppmärksammade vid skapandet av Sink skulle kvarstå. Denna lösning är således ej tillfredsställande sett mot bakgrund av Sinks syften.

En annan tänkbar lösning skulle vara att avskaffa Sink och beskatta utomlands bosatta enligt IL med en skattesats på cirka 30 procent. Inte heller denna lösning förefaller emellertid realistisk – även i detta fall skulle ju de problem som föranledde Sink kvarstå olösta. Skälen för en definitiv källskatt på 25 procent var till stor del administrativa, då stora problem uppstod vid beräkningen av skatten. Dessa skulle kvarstå vid en eventuell beskattning enligt IL. Vid detta scenario skulle Sverige i princip tvingas medge avdrag till utomlands bosatta och således även tillämpa ett preliminärskatteförfarande, vilket sannolikt skulle ge upphov

till stora administrativa svårigheter. Det administrativa argumentet väger förvisso inte särskilt tungt, då det inom EG-rätten vidtagits koordineringsåtgärder i form av direktiv 77/799/EEG, vilket stadgar att medlemsstater skall bistå varandra i informationsutbytet vad gäller inkomstbeskattning. Ändå anser vi inte att en beskattning ”rakt av” enligt IL är rätt sätt att gå tillväga i en framtida harmonisering med *Schumacker*-avgörandet. Att upphäva Sink förefaller således inte vara en tillfredsställande lösning, varför det i stället måste utrönas hur Sink lämpligen kan anpassas till EG-rätten.

7.4.2 Vilka avdrag måste medges?

För att åstadkomma en godtagbar förändring av Sink, måste det klarläggas vilka avdrag Sverige måste medge. Domstolen skiljer, som ovan nämnts, mellan avdrag som är hänförliga till den skattskyldiges personliga situation och sådana som är hänförliga till tjänsten. Ett exempel på de första är underhållsbidrag, medan tjänsterelaterade avdrag är en stor del av de kostnadsavdrag som bland annat återfinns i 12 kapitlet IL. Det framgår av domstolens avgörande i *Schumacker*-målet att det endast är personrelaterade avdrag som är beroende av hur stor del av sin totala inkomst som den skattskyldige uppburit i anställningsstaten.¹⁵³ Avgörandet i *Schumacker*-målet kan tolkas så att det för tjänsterelaterade avdrag är oväsentligt hur stor del av den beskattningsbara inkomsten som uppburits i anställningsstaten, dessa skall nämligen alltid tillåtas av anställningsstaten.¹⁵⁴ Av både *Biehl*- och *Schumacker*-avgörandena kan man utläsa att det föreligger en ovillkorlig skyldighet för medlemsstaterna att återbetala för mycket inbetald skatt till icke-medborgare. Denna skyldighet är enligt domstolen oberoende av hur stor del av den utomlands bosattas inkomst som intjänats i anställningsstaten.¹⁵⁵ Enligt vår mening innebär detta således att en skyldighet att medge avdrag för utgifter hänförliga till inkomsternas förvärvande även måste anses föreligga, då avdragsrätten har ett naturligt samband med rätten att återfå skatt. Vi anser även att tjänsterelaterade avdrag har en sådan stark anknytning till inkomstkällan att det är av stor vikt att dessa alltid medges i den stat där inkomsten intjänas.

Detta anser vi vara en anledning till att *Schumacker*-avgörandet kritiserats så hårt i doktrinen.¹⁵⁶ Domstolen förutsåg sannolikt inte de mycket långtgående effekter en sådan tolkning kan innebära. Om domen tolkas så att anställningsstaten alltid måste medge tjänsterelaterade avdrag, kan detta bli mycket kostsamt sett ur en statsfinansiell synvinkel, och kan även ifrågasättas utifrån de allmänt accepterade principer om avdragsrätten som återfinns i bland annat OECD:s modellavtal, nämligen att det är hemviststaten som är skyldig att medge avdrag.

Problematiken illustrerar vi med ett fiktivt fall där en i Tyskland bosatt person tjänar 50 procent av sin inkomst i Sverige och 50 procent i Tyskland. Han har tjänsterelaterade avdrag i form av bilavdrag för resa med egen bil i Sverige. Om någon rätt till avdrag för dessa ej skulle medges i Sverige, men ej heller i Tyskland, på grund av att avdragen är hänförliga till inkomstens förvärvande i Sverige, skulle en diskriminering uppstå i Sverige. I praktiken

¹⁵³ Mål C-279/93 *Schumacker* st. 47.

¹⁵⁴ Se *Wattel*, Peter J. Taxing non-resident employees: coping with Schumacker, *European Taxation* 1995 s. 349, även C-279/93 *Schumacker* st. 53 jfrt. med st. 58.

¹⁵⁵ Mål 175/88 *Biehl* st. 17-19 samt C-279/93 *Schumacker* st. 51-58.

¹⁵⁶ Se exv. *Hinneken*, Luc Non-discrimination in EC income tax law: Painting in the colours of a chameleon-like principle, *European Taxation* 1996 s. 294.

löser dubbelbeskattningsavtal förvisso oftast den här typen av problem, men rent principiellt kan denna effekt uppstå när Sink tillämpas.

Vi anser således att den svenska lagstiftningen först och främst behöver en regel som säger att om den utomlands bosatta uppbär en viss del av sin inkomst i Sverige, skall han ses som obegränsat skattskyldig i Sverige med avseende på rätten att göra kostnads- och grundavdrag. Detta skulle vara i linje med domstolens avgörande i *Schumacker*-målet, då den skattskyldige inte riskerar att totalt förlora rätten att få sin personliga situation beaktad i någon stat. Tjänar han mindre i Sverige än det föreslagna gränsvärdet uppbär han i regel en viss inkomst i hemviststaten, varför han har rätt till personrelaterade avdrag där och är hans inkomst i Sverige högre än gränsvärdet blir personrelaterade avdrag beaktade i Sverige.

Det krävs emellertid ytterligare harmoniseringsåtgärder. Enligt vad vi anser kan utläsas ur domstolens dom, måste anställningsstaten, i det här fallet Sverige – oavsett hur stor del av sin inkomst som den skattskyldige uppbär här – alltid medge tjänsterelaterade avdrag, exempelvis kostnadsavdrag enligt 12 kapitlet IL.

7.4.3 Vilket gränsvärde är lämpligt?

Hur högt bör gränsvärdet vara? Kommissionen utfärdade redan innan *Schumacker*-målet avgjorts en rekommendation¹⁵⁷, i vilken gränsvärdet föreslogs till 75 procent av den skattskyldiges totala beskattningsbara inkomst. Några länder, bland annat Belgien och Irland, har anpassat sin skattelagstiftning efter denna rekommendation. Tyskland har valt ett annat gränsvärde, nämligen 90 procent av den skattskyldiges totala beskattningsbara inkomst. Vilken procentsats som väljs torde bero på den ekonomisk-sociala situationen i den enskilda staten; för en stat med stor andel arbetare med hemvist i en annan stat kan det bli dyrbart att sätta gränsvärdet så lågt som till 75 procent av den beskattningsbara inkomsten. Detta förefaller till exempel vara en av orsakerna till att Tysklands valde att sätta spärren vid 90 procent. Med samma resonemang skulle förmodligen Sverige kunna välja ett lägre gränsvärde eftersom Sverige sannolikt inte har en lika stor andel arbetare med hemvist i en annan stat. Med anledning av detta är vi benägna att föreslå att det svenska gränsvärdet bestäms till omkring 75 procent, för att på så sätt både harmonisera med *Schumacker*-principen och rekommendationen 94/79/EC.

En diskussion som inte får förbises i sammanhanget är vilket intresse som är mest skyddsvärt – individens eller statens? Är det rimligt att tolerera en diskriminering av statsfinansiella skäl? I ljuset av detta kan frågor riktas mot den tyska lösningen med ett 90-procentigt gränsvärde. Att ge ett generellt svar på frågan är dock svårt varför det enligt vår mening måste bli ett beslut varje land måste ta, med utgångspunkt i sin samhällsekonomiska situation.

I ljuset av detta förefaller Wattels resonemang (se not 154) något märkligt. Eftersom bland andra han själv slår fast att gränsvärdet endast är relevant vid *personrelaterade* avdrag, medan *tjänsterelaterade* avdrag alltid måste medges, förefaller Wattel se den ekonomiska aspekten som avgörande för bestämmandet av gränsvärdet, men verkar inte bekymra sig för de ekonomiska effekterna av de tjänsterelaterade avdragen – vilka torde vara betydligt mer kända, åtminstone för svenskt vidkommande. Personrelaterade avdrag utgör sannolikt inte lejonparten av alla de avdrag som en stat tvingas medge. Kostnaderna för de tjänsterelate

¹⁵⁷ Rekommendation 94/79/EC; se ovan avsnitt 5.2.

rade avdragen torde utgöra en betydligt större andel och följaktligen även ge upphov till de största kostnaderna för anställningsstaten.

7.4.4 Konsekvenser av domens vida tolkningsmöjligheter

Vi anser visserligen att diskrimineringsförbudet är mycket skyddsvärt men att *Schumacker*-avgörandet ger så vida tolkningsmöjligheter medför långtgående effekter, vilket är en olycklig och sannolikt inte avsiktlig följd av domstolens avgörande. Ytterligare en betänklighet kan riktas mot följderna av domstolens avgörande. Enligt vad som framgått i detta arbete är det en allmänt accepterad princip att skyldigheten att medge avdrag ankommer på hemviststaten. Genom detta domslut anser vi att denna princip till viss del undergrävs – om avdrag måste medges i anställningsstaten uppstår plötsligt problem med huruvida avdragsrätten också skall medges i hemviststaten, med där tillkommande risk för eventuella ”dubbelavdrag”.

7.5 Sammanfattande kommentar

Sammanfattningsvis anser vi således att Sverige, för att harmonisera sin skattelagstiftning med EG-domstolens avgörande i *Schumacker*-målet, bör införa en regel som stadgar att utomlands bosatta som uppbär 75 procent eller mer av sin totala beskattningsbara inkomst i Sverige skall betraktas som obegränsat skattskyldiga vid inkomstbeskattningen i Sverige med avseende på rätten att åtnjuta personrelaterade avdrag. Vidare är det vår mening att Sverige även kan tvingas medge tjänsterelaterade avdrag, oavsett hur stor del av den skattskyldigas totala beskattningsbara inkomst som uppbärs i Sverige. Huruvida detta blir fallet är enligt vår mening svårt att avgöra i nuläget. Sannolikt kommer det att krävas ett rättsfall på området där domstolen tar ställning till detta omtvistade domslut. Vi håller dock inte för osannolikt att domstolen i ett sådant rättsfall kommer att snäva in tolkningsmöjligheterna i *Schumacker*-målet för att i största möjliga mån undvika de, enligt vår mening, alltför långtgående effekterna av en ovillkorlig förpliktelse att medge tjänsterelaterade avdrag.

Referenslista

Litteratur

- Boman, Mikael* Den skattemässiga behandlingen av inskränkt skattskyldiga gränsgångare i Sverige efter Schumacker-målet, Skattenytt 1995 s. 727-731
- Craig, Paul & de Búrca, Gráinne* EU Law, Oxford University Press, Clarendon 1996
- Hinnekens, Luc* Non-discrimination in EC income tax law: Painting in the colours of a chameleon-like principle, European Taxation 1996 s. 289-302
- Kellgren, Jan* Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus förlag, Göteborg 1997
- Kesti, Juhani* The Schumacker legacy: Sweden, European Taxation 1995 s. 409-411
- Kiblböck, Ingrid* Case law: EC Court of Justice: Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker C-279/93. 4 February 1995, EC Tax Review 1995 s. 109-115
- Knobbe-Keuk, Brigitte* Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty by discriminatory tax provisions – ban and justification, EC Tax Review 1994 s. 74-85
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustav, Melz, Peter & Silfverberg, Christer* Inkomstskatt, 8 uppl. Studentlitteratur, Lund 2000
- Mattsson, Nils* Inkomstskattelagen. Några synpunkter på de delar som rör den internationella skatterätten. Svensk skattetidning 2000 s. 468-477
- OECD Committee on fiscal affairs* Model Tax Convention on income and capital, condensed version, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris 1998
- Persson, Roger* Rättsfallskommentar: EG-domstolens dom i målet Schumacker C-279/93, Skattenytt 1995 s. 264-267
- Persson Österman, Roger* Icke-diskrimineringsprincipen i skatterätten enligt Europafördraget – i ljuset av senare praxis, Europarättslig tidskrift 2001 s. 197-205
- Rempler, Helena & Persson, Anna Malin* EG-rättens förbud mot diskriminering och de grundläggande friheternas inverkan på nationella bestämmelser avseende direkt beskattning, Svensk skattetidning 2000 s. 967-986
- Riksskatteverket*,Handledning för internationell beskattning, Fritzes, Stockholm 2000
- Steiner, Josephine & Woods, Lorna* Textbook on EC Law, 6th edition, Blackstone Press Limited, London 1999
- Ståhl, Kristina & Persson Österman, Roger* EG-skatterätt, Iustus förlag, Uppsala 2000
- Terra, Ben & Wattel, Peter J.* European Tax Law, 3rd edition, Kluwer law international, Haag 2001

Referenslista

- van Thiel, Servaas* The prohibition of the income tax discrimination in the European Union: what does it mean?, *European Taxation* 1994 s. 303-309
- Tivéus, Ulf & Köblmark, Anders* Internationella skattehandboken, 4 uppl., Norstedts Juridik och KPMG, Stockholm 2001
- Wattel, Peter J.* Taxing non-resident employees: coping with Schumacker, *European Taxation* 1995 s. 347-353
- Weatherill, Stephen & Beaumont, Paul* EU Law, 3rd edition, Penguin Books, London 1999
- Wiklund, Ola* EG-domstolens tolkningsutrymme, Juristförlaget, Stockholm 1997
- Wiman, Bertil* Swedish tax law and discrimination – some observations, *EC Tax Review* 1997 s. 101-107
- Wouters, Jan* The Principle of non-discrimination in European Community Law, *EC Tax Review* 1999 s. 98-106

Lagförarbeten

- Kungl. Maj:ts proposition 1927:102 till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m.m., bilaga 3
- Regeringens proposition 1984/85:175 om nya bosättningsregler, skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring.
- Regeringens proposition 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.
- Regeringens proposition 1990/91:107 om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.
- Regeringens proposition 1996/97:44. Dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Rättsfall

Sverige

RÅ 1997 ref. 25

EG-domstolen

- Mål 26/62 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen* [*cit. van Gend & Loos*], Svensk specialutgåva I s. 161
- Mål 6/64 *Flaminio Costa mot E.N.E.L.* [*Costa mot E.N.E.L.*], Svensk specialutgåva I s. 211
- Mål 29/69 *Erich Stauder mot staden Ulm – Sozialamt* [*cit. Stauder mot Ulm*], Svensk specialutgåva I s. 421

Referenslista

- Mål 152/73 *Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost* [cit. *Sotgiu*], ECR 1974 s. 153
- Mål 36/74 *B.N.O. Walrave and L.J.N. Koch v Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie et Federación Española Ciclismo* [cit. *Walrave mot Union cycliste internationale*], ECR 1974 s. 1405
- Mål 41/74 *Yvonne van Duyn mot Home Office* [cit. *van Duyn*], Svensk specialutgåva II s. 389
- Mål 30/77 *Régina v Pierre Bouchereau* [cit. *R v Bouchereau*], ECR 1977 s. 1999
- Mål 120/78 *Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* [cit. *Cassis de Dijon*], Svensk specialutgåva IV s. 377
- Mål 141/78 *Frankrike mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland* [cit. *Frankrike mot Storbritannien*], Svensk specialutgåva IV s. 557
- Mål 44/79 *Liselotte Hauer mot Land Rheinland-Pfalz* [cit. *Hauer*], Svensk specialutgåva IV s. 621
- Mål 158/80 *Rewe-Handelsgesellschaft Nord mbH och Rewe-Market Steffen mot Hauptzollamt Kiel* [cit. *Rewe-Handelsgesellschaft mot Hauptzollamt Kiel*], Svensk specialutgåva VI s. 153
- Mål 283/81 *Srl CILFIT och Lanificio di Gavardo SpA v Ministero della sanità* [cit. *CILFIT*], ECR 1982 s. 3415
- Mål 14/83 *Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen* [cit. *von Colson*], Svensk specialutgåva VII s. 577
- Mål 270/83 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken* [cit. *Avoir fiscal*], Svensk specialutgåva VIII s. 389
- Mål 352/85 *Bond van Adverteerders m.fl. mot nederländska staten*, Svensk specialutgåva IX s. 449
- Mål C-175/88 *Klaus Biehl v Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg* [cit. *Biehl*], ECR 1990 s. I-1779
- Mål C-6 och 9/90 *Andrea Francovich och Danila Bonifaci m.fl. mot Italienska republiken* [cit. *Franco-
covich*], Svensk specialutgåva XI s. I-435
- Mål C-204/90 *Bachmann mot belgiska staten* [cit. *Bachmann*], Svensk specialutgåva tillägg s. 31
- Mål C-330/91 *The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG* [cit. *Commerzbank*], Svensk specialutgåva XIV s. I-275
- Mål C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker* [cit. *Schumacker*], ECR 1995 s. I-225
- Generaladvokatens yttrande i mål C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*, ECR 1995 s. I-225

Referenslista

- Mål C-415/93 *Union royale belge des sociétés de football association ASBL mot Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA mot Jean-Marc Bosman m.fl. och Union des associations européennes de football (UEFA) mot Jean-Marc Bosman [cit. Bosman]*, REG 1995 s. I-4921
- Mål C-484/93 *Peter Svensson och Lena Gustavsson mot Ministre du Logement et de l'Urbanisme [cit. Svensson]*, REG 1995 s. I-3955
- Mål C-55/94 *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'ordine degli avvocati e procuratori di Milano [cit. Gebhard]*, REG 1995 s. I-4165
- Mål C-80/94 *G. H. E. J. Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen [cit. Wielockx]*, REG 1995 s. I- 2493
- Mål C-250/95 *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions [cit. Futura]*, ECR 1997 s. I-2471
- Mål C-336/96 *Epoux Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin [cit. Gilly]*, REG 1998 s. I-2793
- Mål C-254/97 *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France och Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA mot Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances och Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation [cit. Baxter]*, REG 1999 s. I-4809
- Generaladvokatens yttrande i mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio [cit. Royal Bank of Scotland]*, REG 1999 s. 2651
- Mål C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. Verkooijen [cit. Verkooijen]*, REG 2000 s. I-4071
- Mål C-251/98 *C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem [cit. Baars]*, REG 2000 s. I-2787