



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Sexmånadersregelns förenlighet med EU-rätten

Filosofie kandidatuppsats inom affärsjuridik (internationell skatterätt)

Författare: Meline Arakelyan

Handledare: Elise Adelsköld

Framläggningsdatum 2011-05-19

Jönköping Maj 2011

Kandidatuppsats inom affärsjuridik (internationell skatterätt)

Titel: Sexmånadersregelns förenlighet med EU-rätten
Författare: Meline Arakelyan
Handledare: Elise Adelsköld
Datum: 2011-05-19
Ämnesord **Sexmånadersregeln, fri rörlighet för arbetstagare, diskrimineringsförbud, retroaktiv löneutbetalning**

Sammanfattning

Syftet med uppsatsen var att undersöka om sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § 1 stycket II, är förenlig med EU-rätten om fri rörlighet för arbetstagare, och vid en eventuell diskriminering, om regeln kan rättfärdigas. Framförallt skulle retroaktiv löneutbetalning för en obegränsat och en under intjänandet av lönen begränsat skattskyldig som senare blev obegränsat skattskyldig analyseras för att fastställa om det föreligger jämförbara situationer. Enligt hemvistprincipen, all inkomst som en obegränsat skattskyldig erhåller beskattas i Sverige oberoende av var inkomsten har sitt ursprung. Dock finns det undantag enligt sexmånadersregeln, som innebär att fysiska personer som befinner sig i utlandet p.g.a. anställning som varar minst i sex månader, är skattefria i Sverige för den utländska inkomsten om den har beskattats i verksamhetslandet. Skattefrihet föreligger även om utbetalningen från utlandsanställningen sker i efterskott.

Artikel 18 FEUF stadgar ett generellt förbud mot diskriminering p.g.a. nationalitet. På skatterättens område förekommer inte ofta att fysiska personer blir föremål för öppen diskriminering. Öppen diskriminering såväl som all form av dold diskriminering omfattas av diskrimineringsförbudet. Objektivt jämförbara situationer, där olika regler tillämpas medför diskriminering. De i uppsatsen illustrerade situationer ansågs vara objektivt jämförbara, men sexmånadersregeln gav endast upphov till skattefrihet i den ena situationen, vilket innebar att diskriminering förelåg. Diskrimineringen var baserad på andra kriterier än nationalitet men resultatet blev samma som diskriminering p.g.a. nationalitet. Under vissa omständigheter kan en dold diskriminering rättfärdigas med hjälp av ”*rule of reason*”-doktrinen. Trots att sexmånadersregeln är oförenlig med EU-rätten, kan den rättfärdigas med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang.

Bachelor's Thesis in International Tax Law

Title: The compatibility of the six month rule with EU law

Author: Meline Arakelyan

Tutor: Elise Adelsköld

Date: 2011-05-19

Subject terms: the six month rule, discrimination

Abstract

The purpose of this thesis was to analyse if the six month rule in chapter 3 § 9 part 1 in IL is compatible with EU law regarding the free movement of employees and in case of discrimination whether the rule can be justified. First of all the retroactive salary for an unlimited taxpayer and during the period of income earning a limited taxpayer who later became unlimited taxpayer will be analyzed in order to determine if they are considered to be in a comparable situation. An unlimited taxpayer is subject to taxation in Sweden for all of his incomes regardless their origin. However there is an exception according to six month rule, which implies that physical persons who stay abroad due to their minimum six months employment are in Sweden free from their incomes earned abroad if they are taxed in the country of employment. Tax exemption is applicable even if the payment from an employee working abroad is made retroactively.

Article 18 EUFF states a general prohibition of discrimination on the grounds of nationality. In the area of tax legislation it happens not very often that physical persons become an object of direct discrimination. The direct discrimination as well as all form of indirect discrimination is included in prohibition of discrimination. The comparable situations where different rules are applied result in discrimination. The situations given in the thesis are considered to be comparable but the six months rule has only resulted in tax exemption in one of the situations, which implies that discrimination took place. The discrimination depended on other criteria than nationality but the result was the same as the discrimination on the grounds of nationality. Depending on some circumstances the indirect discrimination can be justifiable with help of the “*rule of reason*”-test. Although the six months rule is incompatible with the EU law it can be justified considering the cohesion of the tax system.

Förkortningslista

A-SINK	Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KupL	Kupongskattelagen (1970:624)
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SINK	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	3
1.3	Metod och material.....	4
1.4	Disposition.....	4
2	Svensk Internationell skatterätt för fysiska personer	6
2.1	Inledning.....	6
2.2	Obegränsad skattskyldighet	6
2.3	Begränsad skattskyldighet	8
2.4	Sexmånadersregeln	8
2.4.1	Inledning	8
2.4.2	Sexmånadersregelns innebörd	9
2.4.3	Avbrott under utlandsvistelsen.....	10
2.4.4	Retroaktiv löneutbetalning	11
3	Inskränkningar av medlemsstaternas lagstiftares suveränitet på den direkta beskattningens område	12
3.1	Inledning.....	12
3.2	Fri rörlighet för arbetstagare enligt artikel 45 FEUF.....	13
3.3	Diskrimineringsförbudet.....	16
3.3.1	Öppen respektive dold diskriminering.....	16
3.3.2	Objektivt jämförbara situationer	17
3.3.3	Icke diskriminerande restriktion	20
4	Rättfärdigande grunder enligt EU-rätten	22
4.1	Inledning.....	22
4.1.1	Rättfärdigandegrunder enligt fördraget.....	22
4.1.2	”Rule of reason”-doktrinen och dess innebörd	23
4.1.3	Rättfärdigandegrunder som har accepterats	25
4.1.3.1	<i>Förhindrandet av skatteflykt</i>	<i>25</i>
4.1.3.2	<i>Skattesystemets inre sammanhang.....</i>	<i>26</i>
4.1.3.3	<i>Effektiv skattekontroll.....</i>	<i>30</i>
4.1.3.4	<i>Territorialitetsprincipen</i>	<i>31</i>
5	Analys	33
5.1	Inledning.....	33
5.2	Är sexmånadersregeln förenlig med EU-rätten?	34
5.3	Kan sexmånadersregeln rättfärdigas?.....	35
5.4	Slutsats	38

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Sveriges medlemskap¹ i den Europeiska Unionen (EU) innebar att Sverige gav upp en del av sin suveränitet.² EU-rätten har betydligt inflytande på de regler som berör skatter. Dock varierar dess inflytande beroende på de olika skattetyperna.³ Den direkta beskattningen i medlemsstaterna är en nationell angelägenhet och innebär att det är upp till varje medlemsstat att besluta om dessa skatter.⁴ Ett av EU:s grundläggande syften är att upprätta en inre marknad med fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital.⁵ Avsaknaden av harmonisering på skatteområdet kan anses vara ett hinder för förverkligandet av en väl fungerande inre marknad.⁶ Trots att den direkta beskattningens område inte har blivit föremål för harmonisering är det viktigt att medlemsstaternas skatteregler är förenliga med gemenskapsrätten, vilket bl.a. framgår av *Marks & Spencer*-målet.⁷ Dessa regler kan inte tillämpas om de utgör otillåten diskriminering eller inskränkning.⁸

Med EU-rättens utveckling och den praxis som har tillkommit från Europeiska unionens domstol (EUD) kan vissa bestämmelser i svenska skatterätts område ifrågasättas om de är förenliga med EU-rättens bestämmelser.⁹ En av dessa regler är sexmånadersregeln som finns i Inkomstskattelagen¹⁰ (IL) och som kommer att behandlas i den här uppsatsen.

Att de svenska nationella reglerna inte alltid anpassas tillräckligt fort till EU-rätten kan innebära att den skattskyldige påverkas negativt, då den fria rörligheten fortsätter att vara

¹ Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen, 1 januari år 1995.

² Se 10 kap. 5 § Regeringsformen (1974:152) samt Pahlsson, R. *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2009, s. 46.

³ Pahlsson, R. *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2009, s. 47.

⁴ Artikel 115 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF), enbart anvisar till direktivet som den enda rättsakt som kan tillämpas på beskattningsområdet.

⁵ Artikel 26 FEUF.

⁶ Pahlsson, R. *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2009, s. 48.

⁷ Mål C-446/03 *Marks & Spencer* p. 29.

⁸ Artikel 18 FEUF.

⁹ Ståhl, K. *Skatterna och den fria rörligheten inom EU-svensk skatterätt i förändring?* Stockholm oktober 2006, s. 8.

¹⁰ Inkomstskattelagen (1999:1229).

inskränkt för den skattskyldige.¹¹ Än så länge har anpassningen begränsats till de fall där oförenligheten med EU-rätten har varit uppenbar. Uppenbarheten har antingen berott på att den aktuella regeln har förkastats i domstol eller att EUD har genom praxis fastslagit att snarlika bestämmelser i andra länder har varit oförenliga med EU-rätten, vilket innebär att de svenska reglerna inte heller är att anse som förenliga.¹²

Enligt 3 kap. 8 § II, ska en obegränsat skattskyldig betala skatt för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Dock finns det undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands, vilket framgår av 3 kap. 9 § II. Sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § 1 stycket II, stadgar att en obegränsat skattskyldig person, som vistas utomlands p.g.a. en anställning som varar i minst sex månader inte är skattskyldig för den inkomsten då inkomsten beskattas i anställningslandet.

Sexmånadersregelns tillämplighet ska illustreras med hjälp av följande situationer: *En obegränsat skattskyldig från Sverige får anställning i utlandet. Om anställningen varar i minst sex månader och inkomsten beskattas i verksamhetslandet, innebär det att den obegränsat skattskyldige inte är skattskyldig för den inkomst som härrör från utlandet. Efter att anställningen har upphört flyttar den obegränsat skattskyldige tillbaka till Sverige och får en retroaktiv löneutbetalning som härrör från anställningen i utlandet då sexmånadersregeln var tillämplig. Även den retroaktiva utbetalningen undantas från beskattning i Sverige enligt sexmånadersregeln.*¹³

Nästa situation har sin utgångspunkt i att en person bor och arbetar i en annan medlemsstat i EU och har motsvarigheten till en obegränsat skattskyldig i den medlemsstaten. Efter att personen får en anställning i Sverige och flyttar hit, blir han obegränsat skattskyldig i Sverige i enlighet med 3 kap. 8 § II. En retroaktiv löneutbetalning som härrör från anställningen i utlandet i det här fallet kommer inte att vara skattefri enligt sexmånadersregeln eftersom personen i fråga inte var obegränsat skattskyldig i Sverige under den tiden då anställningen pågick i utlandet.

De två ovan nämnda situationerna illustrerar hur sexmånadersregeln skulle kunna vara oförenlig med EU-rätten, eftersom personens retroaktiva lön i den sist nämnda situationen inte blir skattefri p.g.a. att denne inte var obegränsat skattskyldig i Sverige under tiden för

¹¹ Ståhl, K. *Skatterna och den fria rörligheten inom EU-svensk skatterätt i förändring?* Stockholm 2006, s. 9.

¹² Ståhl, K. *Skatterna och den fria rörligheten inom EU-svensk skatterätt i förändring?* Stockholm 2006, s. 9.

¹³ RÅ 1983 ref 1:58, RÅ 2002 not. 134.

intjänandet av den lönen. Huruvida en sådan bestämmelse är förenlig med EU-rätten är svårt att förutse eftersom medlemsstaternas lagstiftare har behållit en stor del av sin suveränitet på den direkta beskattningens område.¹⁴ Ytterst är det EUD som tolkar gemenskapsrätten och slutligen avgör vad som kan vara oförenligt med den.¹⁵ Men risken är att personer som befinner sig i snarlika situationer som i den sist nämnda kommer att påverkas negativt då bestämmelserna endast är tillämpliga för dem som har varit obegränsat skattskyldig under den retroaktiva lörens intjänande. Oavsett om bestämmelserna är oförenliga med EU-rätten, kan dessa regler rättfärdigas enligt de grunder som finns i fördraget och de grunder som har utformats av EUD i dess praxis.¹⁶

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med den här uppsatsen är att undersöka huruvida sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § 1 stycket IL är förenlig med EU-rättens regler om fri rörlighet för arbetstagare. Framförallt ska retroaktiv löneutbetalning för en obegränsat och en under intjänandet av lönen begränsat skattskyldig som senare blir obegränsat skattskyldig analyseras för att fastställa om det föreligger jämförbara situationer.

Delsyftet är att undersöka huruvida en särbehandling kan rättfärdigas om det konstateras att en särbehandling föreligger i den ovan beskrivna situationen.

Eftersom uppsatsen har som syfte att studera huruvida sexmånadersregeln är förenlig med gemenskapsrätten, kommer inte ettårsregeln¹⁷ behandlas djupare i uppsatsen. Rättsfall som har haft betydelse för ettårsregeln och som har ansetts ha samma betydelse även för sexmånadersregeln har behandlats.

De omständigheter som framgår av 3 kap. 7 § IL har endast beskrivits ytligt för att läsaren ska få fram en tydlig bild över vad obegränsad skattskyldighet innebär, djupare beskrivning skulle inte vara relevant för uppsatsens syfte. Vad gäller egenföretagare ska dessa inte heller behandlas i uppsatsen, uppsatsen koncentrerat sig endast för anställda.

¹⁴ Se artikel 115 FEUF, enbart anvisar till direktivet som den enda rättsakt som kan tillämpas på beskattningsområdet samt Pahlsson, R. *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2009, s. 48.

¹⁵ Artikel 267 FEUF.

¹⁶ Se t.ex. artiklarna 45, 53 och 62 FEUF samt Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 236.

¹⁷ Se 3 kap. 9 § 2 stycket IL.

1.3 Metod och material

De källor som har haft betydelse för uppsatsen har studerats, analyserats och värdesatts. Värdesättningen har skett i en hierarkisk ordning som innebär att Fördragstext, EUD praxis, svensk lagtext, praxis, förarbeten och doktrin har analyserats. Dessutom har Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst, använts i uppsatsen. Skatteverkets handledningar för internationell beskattning behandlas också i uppsatsen för att beskriva sexmånadersregelns innebörd och ändamål. Dock är det viktigt att påpeka att handledningarna endast är rekommendationer och har ett avgränsat rättskällevärde.¹⁸

För att klargöra frågeställningen och problematiken bakom den, har de relevanta områdena i gemenskapsrätten och de svenska reglerna framförallt i IL behandlats. Inledningsvis har en deskriptiv metod¹⁹ använts för att beskriva hur rättsläget ser ut i svensk rätt samt i EU-rätten. Detta har gjorts för att klargöra de delar som är betydelsefulla för frågeställningen som framgår av syftet. En del områden har beskrivits väldigt djupgående för att kunna få fram en klar bild över rättsläget och vilka slutsatser som kan dras av det. Dock finns det andra områden som berörs i mindre omfattning, eftersom de inte har ansetts vara lika relevanta för frågeställningen men ändå har varit nödvändiga för förståelsen. Dessutom kommer sexmånadersregeln och EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare att analyseras och jämföras för att fastställa hur sexmånadersregeln förhåller sig till EU-rätten. Uppsatsen ska även behandla de rättfärdigande grunder som kan tillämpas då sexmånadersregeln är att anse som oförenlig med EU-rätten. Även där används en deskriptiv metod först, för att illustrera de delar som är betydelsefulla för frågeställningen och att beskriva hur rättsläget ser ut, sedan görs en analys för att fastställa om dessa rättfärdigande grunder kan tillämpas i det aktuella fallet.

1.4 Disposition

Uppsatsen är disponerad enligt följande: Efter uppsatsens inledning följer en beskrivning i kapitel 2 för svensk internationell skatterätt för fysiska personer. Detta har gjorts genom att först förklara vad obegränsat och begränsat skattskyldighet innebär. Därefter har sexmånadersregelns innebörd beskrivits och de eventuella avbrott som kan uppkomma

¹⁸ Se Skatteverkets rättsinformation (Handledning och handböcker)
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/handledningarhandbocker.4.18e1b10334ebe8bc80005332.html>, senast besökt: 2011-05-10.

¹⁹ Sandgren, C. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, ämne material, metod och argumentation*, Norstedts Juridik, Stockholm 2007, s. 66-67.

under utlandsvistelsen då sexmånadersregeln är aktuell. Avsnittet har avslutats med en beskrivning av retroaktiv löneutbetalning för att göra klart var problemet ligger i vid sexmånadersregelns tillämpning. Vidare i kapitel 3 har EU-rättens företrädare framför nationell rätt, EUD roll som uttolkare av lagen först behandlats. Därefter har uppsatsen behandlat den fria rörligheten för arbetstagare enligt artikel 45 FEUF. Efter detta beskriver uppsatsen det generella diskrimineringsförbudet och innebörden av öppen respektive dold diskriminering. Kapitlet avslutas genom en beskrivning av objektiva jämförbara situationer och icke-diskriminerande restriktion. Kapitel 4 börjar med att redogöra för de rättfärdigande grunder som framgår av fördraget. Därefter görs en redogörelse för de rättfärdigande grunder som finns enligt ”*rule of reason*”-doktrinen. Kapitlet avslutas med en beskrivning av de rättfärdigande grunder som har accepterats av EUD. Slutligen i kapitel 5 görs en analys för fastställande av sexmånadersregelns förenlighet med EU-rätten och vid eventuell diskriminering hur regeln kan rättfärdigas.

2 Svensk Internationell skatterätt för fysiska personer

2.1 Inledning

Det är upp till de suveräna staterna att bestämma vad beskattningsrätten ska ha för utsträckning och hur dessa skatteanspråk ska vara inrättade.²⁰ Inom beskattningsrätten är hemvist- och källstatsprincipen de dominerande principerna.²¹ Hemvistprincipen (även kallad domiciliprincipen)²² innebär att all inkomst som en obegränsat skattskyldig erhåller beskattas i den staten oberoende av var inkomsten har sitt ursprung.²³ Hänsyn tas till skattesubjektets anknytning till en viss stat. Källstatsprincipen innebär att inkomsten beskattas i det land där den har uppstått.²⁴ Genom att göra en distinktion mellan obegränsat respektive begränsat skattskyldiga avgränsas den svenska beskattningsrätten.²⁵ I Sverige tillämpas först och främst hemvistprincipen. Följden blir att de fysiska personer som anses vara obegränsat skattskyldiga i Sverige beskattas för alla sina inkomster oberoende av var dessa uppstått.²⁶ Begränsat skattskyldiga beskattas för de inkomster som anses ha en tillräckligt stark anknytning till Sverige. Denna anknytningsfaktor är således ett uttryck för källstatsprincipen.²⁷ Nedan kommer begreppen obegränsad och begränsad skattskyldighet att belysas.

2.2 Obegränsad skattskyldighet

Fysiska personer kan vara obegränsat skattskyldiga i Sverige om minst ett utav de tre olika rekvisiten som följer av 3 kap. 3 § II är uppfyllt. En fysisk person, som är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, eller har väsentlig anknytning hit och dessutom tidigare har varit bosatt i landet, är att anse som obegränsat skattskyldig.²⁸ Innebörden av begreppet

²⁰ Pelin, L. *Internationell skatterätt i ett svensk perspektiv*, Prose Design & Grafik, Lund 2006, s. 17.

²¹ Pelin, L. *Internationell skatterätt i ett svensk perspektiv*, Prose Design & Grafik, Lund 2006, s. 17.

²² Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 23.

²³ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 23.

²⁴ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 23.

²⁵ Regeringens proposition 2004/05:19– *Beskattning av utomlands bosatta* – s. 30, se under rubrik 4. Gällande rätt; begreppen obegränsat och begränsat skattskyldig.

²⁶ Pelin, L. *Internationell skatterätt i ett svensk perspektiv*, Prose Design & Grafik, Lund 2006, s. 19.

²⁷ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 40.

²⁸ Se 3 kap. 3 § 1 stycket II.

obegränsat skattskyldig är att den obegränsat skattskyldige ska betala skatt för alla sina inkomster från Sverige och även för inkomster från utlandet.²⁹ Lagstiftaren har ansett att en obegränsat skattskyldig har en sådan anknytning till Sverige, som motiverar att personen beskattas även för de inkomster som har uppkommit vid anställning utanför Sverige.³⁰

Det första rekvisitet för obegränsad skattskyldighet – att vara *bosatt* i Sverige – finns inte definierat i IL och ska bestämmas enligt Folkbokföringslagen (1991:481).³¹ En person ska vara bokförd på den fastighet och i den territoriella församling där han enligt 7-13 §§ folkbokföringslagen är att anse som bosatt.³² Vidare följer av 7 § i sist nämnda lag att en person ska anses vara bosatt på den fastighet där han regelmässigt tillbringar sin dygnsvila.

Det andra rekvisitet – *stadigvarande vistelse* i Sverige – är också en grund som kan ge upphov till obegränsad skattskyldighet. Begreppet stadigvarande vistelse finns inte heller definierat i IL. Det är vistelsens längd som är avgörande.³³ En vistelse som består av sex månader eller mer, har varit tillräcklig för att kriteriet ska anses vara uppfyllt.³⁴ Dessutom krävs att vistelsen är sammanhängande och att den skattskyldige tillbringar sin dygnsvila i Sverige.³⁵ Kortare avbrott under vistelseperioden i Sverige har inte ansetts vara en grund för att utesluta stadigvarande vistelse.³⁶

Det sista rekvisitet – *väsentlig anknytning* till Sverige – definieras i 3 kap. 7 § IL och gäller för de personer som tidigare har varit bosatta i landet. Av bestämmelsens första stycke framgår de situationer som kan vara grund till att väsentlig anknytning föreligger. Viktigt är att konstatera att listan som finns inte är uttömmande och liknande omständigheter kan också vara grund för väsentlig anknytning.³⁷ Dessa omständigheter syftar till att bestämma om

²⁹ Se 3 kap. 8 § IL.

³⁰ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 23.

³¹ Regeringens proposition 2004/05:19– *Beskattning av utomlands bosatta* – s. 30, se under rubrik 4. Gällande rätt; begreppen obegränsat och begränsat skattskyldig.

³² Se 6 § Bokföringslagen (1999: 1078).

³³ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 32.

³⁴ Regeringens proposition 2004/05:19– *Beskattning av utomlands bosatta* – s. 30, se under rubrik 4. Gällande rätt; begreppen obegränsat och begränsat skattskyldig.

³⁵ RÅ 1981 not. 4, samt Regeringens proposition 2004/05:19– *Beskattning av utomlands bosatta* – s. 30, se under rubrik 4. Gällande rätt; begreppen obegränsat och begränsat skattskyldig.

³⁶ RÅ 1997 ref. 25, under skälen för Regeringsrättens avgörande.

³⁷ Se 3 kap. 7 § 1 stycket sista punkten IL.

den utflyttade personen har något subjektivt ändamål att komma tillbaka till Sverige.³⁸ Vissa av dessa omständigheter har större betydelse för fastställandet av väsentligt anknytning vilket har fastslagits i rättspraxis.³⁹

2.3 Begränsad skattskyldighet

De fysiska personer som är begränsat skattskyldiga följer av 3 kap. 17 § II. Enligt nyss nämnda paragraf är en fysisk person begränsat skattskyldig om den inte är obegränsat skattskyldig.⁴⁰ Vid begränsad skattskyldighet har inkomsten ansetts ha en sådan stark anknytning till Sverige, vilket motiverar att en sådan inkomst uppburden av en utländsk person ska beskattas här i landet.⁴¹ Utsträckningen av den begränsade skattskyldigheten definieras i 3 kap. 18-21 §. Endast sådana inkomster vilka uttryckligen är angivna i lagen ska beskattas hos en begränsat skattskyldig.⁴²

2.4 Sexmånadersregeln

2.4.1 Inledning

Enligt 3 kap. 8 § II ska en obegränsat skattskyldig beskattas för alla sina inkomster från Sverige och utlandet, det finns dock undantag till regeln som följer av 3 kap. 9 § II. Ett utav de stadgade undantagen i 3 kap. 9 § II är den s.k. sexmånadersregeln som framgår av paragrafens första stycke.

De fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga som befinner sig i utlandet p.g.a. någon anställning där och uppfyller de rekvisit som följer av 3 kap. 9 § 1 stycket II blir befriade från skattskyldighet för dessa utländska inkomster. Regeln är viktig för de enskilda.⁴³ Sexmånadersregelns tillämpning innebär att när en svensk väljer att arbeta i utlandet, men vill ha kvar sin bosättning i Sverige inte i någon utsträckning blir skattskyldig i Sverige för den utländska inkomsten.⁴⁴

³⁸ Pelin, L. *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Prose Design & Grafik, Lund 2006, s. 28.

³⁹ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 33.

⁴⁰ Se 3 kap. 17 § 1 stycket 1 punkten II.

⁴¹ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 40.

⁴² Se 3 kap. 18-20 §§ II, 5 § SINK, 7 § A-SINK och 1 § KupL.

⁴³ Lodin, S. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur, Danmark 2011, s. 617.

⁴⁴ Lodin, S. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur, Danmark 2011, s. 617.

2.4.2 Sexmånadersregelns innebörd

*”En obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader, är inte skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet (sexmånadersregeln). Detta gäller dock inte om det framkommer att inkomsten beskattats i verksamhetslandet i strid med landets lagstiftning eller gällande skatteavtal”.*⁴⁵

De rekvisiten som framgår av 3 kap. 9 § 1 stycket IL är att den obegränsat skattskyldige har en anställning som medför att denne befinner sig utomlands i minst sex månader. Dock krävs att den obegränsat skattskyldiges inkomst beskattas i verksamhetslandet för att skattskyldighet inte ska föreligga i Sverige. Detta är för att förhindra att personen blir skattebefriad i båda staterna.⁴⁶ Det har ingen betydelse var lönen utbetalas ifrån eller om arbetsgivaren är utländsk eller inte. Sexmånadersregeln börjar tillämpas genast efter att den skattskyldige lämnar landet om syftet är att anställningen utomlands ska vara minst sex månader.⁴⁷

Enligt Skatteverket krävs för tillämpning av sexmånadersregeln att den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig här i landet under hela den tid som är aktuell för att tillämpa sexmånadersregeln.⁴⁸ Regeln kan tillämpas även om personen utför arbetet i olika länder och har olika arbetsgivare. Detsamma gäller även om det handlar om flera olika anställningar.⁴⁹ Om den obegränsat skattskyldige har arbetat i två olika stater men endast betalat skatt i den ena staten är det endast den beskattade inkomsten som kommer att vara skattefri här i Sverige. Det viktigaste för bestämmelsens tillämplighet är att beskattning av den utländska inkomsten sker i respektive anställningsland. Om någon del av inkomsten inte beskattas i utlandet, befrias inte den delen från beskattning här i Sverige.⁵⁰ Vad gäller storleken på beskattningen är det utan betydelse, det avgörande är att det handlar om inkomstskatt som ska uttas på lönen. Lagtextens lydelse som stadgar att inkomsten ska

⁴⁵ Se 3 kap. 9 § 1 stycket IL.

⁴⁶ Lodin, S. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur, Danmark 2011, s. 617.

⁴⁷ Pelin, L. *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Prose Design & Grafik, Lund 2006, s. 44.

⁴⁸ Skatteverkets ställningstagande 2005-11-29, dnr 131 644328-05/111, *kan sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § IL tillämpas när personen inte har varit obegränsat skattskyldig hela perioden?*

⁴⁹ Lodin, S. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur, Danmark 2011, s. 618.

⁵⁰ Lodin, S. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur, Danmark 2011, s. 618 samt Skatteverkets ställningstagande 2008-04-14, *tillämpning av sexmånadersregeln vid flera anställningar*.

”beskattas i verksamhetslandet”⁵¹ ska tolkas på så sätt att det är bruttoinkomsten som skatteuttaget baseras på.⁵² Om anställningslandet har ett sådant beskattningsunderlag som skiljer sig från den svenska beskattningen ska kontant lön även anses inkludera andra förmåner såsom fri bil, fria resor o.s.v. Dessutom ska dessa förmåner ha erhållits i verksamhetslandet under den period som lönen avser.⁵³

2.4.3 Avbrott under utlandsvistelsen

Enligt 3 kap. 10 § IL framgår att sexmånadersregeln kan tillämpas trots att den utlandsanställda gör kortare avbrott under sin utlandsvistelse som beror på tjänsteuppdrag, semester eller liknande omständigheter. Med dessa kortare avbrott avses högst sex dagar per månad, d.v.s. totalt 72 dagar per anställningsår. Dessa dagar kan läggas ihop och kan uttas när man väl önskar det. Dock får dessa dagar inte infalla i början eller i slutet av utlandsanställningen.⁵⁴ Även dessa avbrott som är tillåtna enligt bestämmelsen när den utlandsanställda befinner sig i Sverige, ska räknas in vid bestämmande av utlandsvistelsens längd.⁵⁵ Beträffande begreppet ”dagar” ska det innebära att det omfattar även del av en dag. Detta i sin tur innebär att både ankomstdagen och avresedagen ska räknas in i antalet dagar.⁵⁶ Det finns en säkerhetsventil i 3 kap. 13 § IL som kan tillämpas då den skattskyldige p.g.a. ändrade förhållanden vid sin utlandsvistelse tvingas avbryta sin vistelse. Säkerhetsventilen finns för sådana omständigheter som den skattskyldige inte själv kan råda över. Till sådana omständigheter som den skattskyldige inte själv kan råda över kan hänföras både personliga omständigheter och yttre omständigheter.⁵⁷ Personliga omständigheter tar sikte bl.a. att den skattskyldige själv eller någon anhörig till denne har haft någon sjukdom. Vidare tar yttre omständigheter sikte på bl.a. krig, strejk,

⁵¹ Se 3 kap. 9 § 1 stycket IL.

⁵² SKV 352 utgåva 15, Handledning för internationell beskattning av inkomst vid 2011 års taxering.

⁵³ Regeringens proposition 1989/90:110 – Om *reformerad inkomst- och företagsbeskattning* – s. 684.

⁵⁴ Se 3 kap. 10 § IL.

⁵⁵ Pelin, L. *Internationell skatterätt i ett svensk perspektiv*, Prose Design & Grafik, Lund 2006, s. 55.

⁵⁶ Regeringens proposition 1984/85:175 – om nya bosättningsregler i skattelagsstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöringen – s. 30.

⁵⁷ Regeringens proposition 1984/85:175 – om nya bosättningsregler i skattelagsstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöringen – s. 30 samt Pelin, L. *Internationell skatterätt i ett svensk perspektiv*, Prose Design & Grafik, Lund 2006, s. 56.

naturkatastrof och liknande.⁵⁸ Omfattningen av dessa omständigheter samt andra omständigheter som kan betraktas vara tillräckliga som skäl, för att rekvisitet ska anses vara uppfyllt ska avgöras i praxis.⁵⁹ Det är viktigt att notera att avbrottet ska bero på den inträffade omständigheten, vilket är ett absolut krav.⁶⁰ Lättare sjukdomar som skulle kunna bli behandlade även på den ort eller ställe där den skattskyldige befinner sig, bör inte anses vara ett sådant tillräckligt skäl som motiverar avbrott under utlandsvistelsen.⁶¹ Av lagens förarbeten⁶² kan konstateras att den ovan nämnda säkerhetsventilen ska tillämpas restriktivt. Detta innebär att den är tänkt för sådana omständigheter då villkoren endast med liten marginal inte har blivit uppfyllda.⁶³

2.4.4 Retroaktiv löneutbetalning

Att en retroaktiv löneutbetalning för en obegränsat skattskyldig som härrör från anställning i utlandet med tillämpning av sexmånadersregeln ger upphov till skattebefrielse framgår av rättsfallen som följer nedan.

Ett fall som handlar om ettårsregeln som förvisso kan vara relevant att nämna är RÅ 1983 ref 1:58. I fallet slogs fast att skattefrihet föreligger för semesterersättning som utbetalats p.g.a. tjänstgöring i utlandet med hänsyn till ettårsregeln, trots att utbetalningen hade skett efter att utlandsvistelsen hade upphört.⁶⁴ Detta konstaterades även i ett senare fall i RÅ 2002 not. 134. En fråga som uppstod i målet var om löneutbetalning som hade utgått i förskott i två månader innan personen hade flyttat till utlandet samt två månader i efterskott efter att personen hade flyttat tillbaka, skulle anses vara skattefri enligt sexmånadersregeln. Domstolen kom fram till i fallet att skattefrihet enligt sexmånadersregeln förelåg även för sådana betalningar som skedde i för- och efterskott.

⁵⁸ Regeringens proposition 1984/85:175 – *om nya bosättningsregler i skattelagsstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöringen* – s. 30.

⁵⁹ Regeringens proposition 1984/85:175 – *om nya bosättningsregler i skattelagsstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöringen* – s. 30.

⁶⁰ Regeringens proposition 1984/85:175 – *om nya bosättningsregler i skattelagsstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöringen* – s. 30.

⁶¹ Regeringens proposition 1984/85:175 – *om nya bosättningsregler i skattelagsstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöringen* – s. 30.

⁶² Regeringens proposition 1984/85:175 – *om nya bosättningsregler i skattelagsstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöringen* – s. 30.

⁶³ Regeringens proposition 1984/85:175 – *om nya bosättningsregler i skattelagsstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöringen* – s. 31.

⁶⁴ RÅ 1983 ref 1:58, under Regeringsrättens yttrande

3 Inskränkningar av medlemsstaternas lagstiftares suveränitet på den direkta beskattningens område

3.1 Inledning

Det händer ofta att nationella bestämmelser kommer i konflikt med EU-rättens bestämmelser, vilket innebär att någon av dessa bestämmelser måste ge vika för att kunna hitta rätt lösning för den tvistade frågan.⁶⁵ Vilka av dessa regler som skulle ha företräde var länge inte reglerat av fördragen dock blev rättsläget klart genom domstolens avgörande som innebär att EU-rätten har företräde framför nationell rätt.⁶⁶ Genom fördragen har en ny rättsordning d.v.s. EU-rätten utformats som är bindande såväl för medlemsstaterna som för medlemsstaternas medborgare. Därmed ska EU-rätten vara en enhetlig del av medlemstaternas nationella rätt.⁶⁷ Europeiska gemenskapen är grundad på två grundläggande fördrag, vilka är FEUF och fördraget om Europeiska unionen (FEU).⁶⁸ Enligt artikel 1.3 i FEU och artikel 1.2 i FEUF är dessa fördrag av samma rättsliga värde. Dessa fördragstexter med ändringar och tillägg motsvarar den primära rätten i EU-rätten som kan likställas med en stats grundlag som är överordnad andra lagar och författningar.⁶⁹ Av FEU framgår de grunder för unionens värden och mål samt bestämmelser för uppbyggnaden av institutionerna.⁷⁰ Den mer grundliga regleringen av EU:s verksamhet framgår av FEUF.⁷¹ Relevant för uppsatsen är artikel 45 i FEUF som stadgar att fri rörlighet för arbetstagare ska tillförsäkras inom unionen, vilket innebär att all diskriminering av arbetstagare p.g.a. nationalitet ska avskaffas. Mer om fri rörlighet för arbetstagare och förbudet mot diskriminering av denna rörlighet kommer att redogöras för nedan.

EU-rätten ska vara lika i alla stater annars kan det strida mot fördragets mål och orsaka diskriminering p.g.a. nationalitet.⁷² Enligt artikel 19.1 i FEU är det EUD som ska säkerställa

⁶⁵ Bernitz, U. och Kjellgren A. *Europarättens grunder*, Norstedts Juridik AB, Mölnlycke 2010, s. 77.

⁶⁶ Se mål 6/64 Flaminio Costa v. E.N.E.L. p. 3 under sammanfattningen. Se även Mål C-26/62 *van Gend & Loos* p. 3 under sammanfattning.

⁶⁷ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 21.

⁶⁸ Bernitz, U. och Kjellgren A. *Europarättens grunder*, Norstedts Juridik AB, Mölnlycke 2010, s. 19.

⁶⁹ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 21.

⁷⁰ Bernitz, U. och Kjellgren A. *Europarättens grunder*, Norstedts Juridik AB, Mölnlycke 2010, s. 19.

⁷¹ Bernitz, U. och Kjellgren A. *Europarättens grunder*, Norstedts Juridik AB, Mölnlycke 2010, s. 20.

⁷² Mål C-26/62 *van Gend & Loos*, under domskälen.

att medlemsstaterna tolkar EU-rättsliga bestämmelser på ett korrekt sätt. I målet *Simmenthal II*⁷³ t.ex. påpekade EUD att EU-rättens företrädare ska innebära att nationella lagstiftningsmakten inskränks. EUD konstaterade att det var upp till de nationella domstolarna att ge full effekt åt EU-rätten och att inte applicera sådana nationella bestämmelser som är oförenliga med EU-rätten, även om de har införts senare än de nationella reglerna.⁷⁴ Vidare framhöll EUD att de nationella domstolarna inte skulle vänta på att dessa nationella bestämmelser som var oförenliga skulle undanröjas med hjälp av nationella regler eller insatser.⁷⁵

3.2 Fri rörlighet för arbetstagare enligt artikel 45 FEUF

Genom artikel 45 i FEUF framgår en av de fyra grundläggande friheterna, friheten om rörlighet för arbetstagare på den inre marknaden. Artikel 45.1 och 45.2 FEUF stadgar: *”Fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom unionen”*.

”Denna fria rörlighet ska innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet ska avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor”.

Från år 1968 finns rådets förordning om arbetstagares fria rörlighet inom gemenskapen som utvidgar diskrimineringsförbudet i artikel 45.2 FEUF.⁷⁶ Framförallt är det artikel 7 i förordningen som omfattar stadganden beträffande förbud mot diskriminering som beror på att arbetstagarna är från andra medlemstater och diskrimineringen berör anställnings- respektive arbetsvillkor. Dessutom har EUD fastslagit i praxis att förutom öppen respektive dold diskriminering ska även icke-diskriminerande restriktioner genom artikel 45 FEUF vara förbjudna, då resultatet blir detsamma som vid diskriminering.⁷⁷ Den fria rörligheten avser alla medborgare i EU och framförallt är artikel 45 FEUF formulerad som ett skydd mot diskriminering som är baserad på nationalitet.⁷⁸

⁷³ Mål 106/77 *Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal Sp.A.*

⁷⁴ Mål 106/77 *Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal Sp.A* p. 3-4.

⁷⁵ Mål 106/77 *Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal Sp.A* p. 4.

⁷⁶ Rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen.

⁷⁷ Mål C-415/93 *Bosman* p. 98-104.

⁷⁸ Rådets förordning (EEG) nr 1612/68, se första stycket.

Vidare framgår av artikel 45.3 FEUF vilka aktiviteter som omfattas av denna frihet som gäller för arbetstagare.

Det är några viktiga fastställanden på skatterättens område som kan vara av betydelse för att belysa hur EUD har argumenterat i sin praxis⁷⁹ beträffande fri rörlighet enligt artikel 45 FEUF.

I målet *Biehl*⁸⁰ har EUD uppmärksammat att bestämmelserna som tillämpades i det aktuella fallet förhindrade den fria rörligheten. Biehl var tysk medborgare och var bosatt i Luxemburg. Under den perioden då han var bosatt i Luxemburg hade han anställning där som motsvarade en del av ett beskattningsår. Sedan bosatte han sig i Tyskland och arbetade även där.⁸¹ För den period då Biehl var anställd i Luxemburg gjorde hans arbetsgivare avdrag för inkomstskatten på hans lön, som sedan visade sig vara större än den totala skatt som Biehl var skyldig att erlagga. Biehl ansökte om att skattemyndigheten i Luxemburg skulle betala tillbaka den överskjutande skatten på inkomsten men skattemyndigheten avslög hans ansökan med hänvisning till inhemsk inkomstskattelag.⁸² Rätten att kunna få tillbaka överskjutande skatt beviljades endast personer som hade bosättning i landet under ett helt beskattningsår. EUD påpekade att kravet på stadigvarande bosättning inom landet för att kunna få återbetalning av överskjutande skatt i första hand var till nackdel för medborgare i andra medlemsstater, eftersom det framförallt är utländska medborgare som flyttar till en annan stat under året. Därmed ansågs bestämmelsen vara ett hinder för den fria rörligheten.⁸³

Av betydelse är även fallet *Gilly*⁸⁴ dock kom EUD i det här fallet fram till att ingen diskriminering förelåg.⁸⁵ Makarna Gilly var bosatta i Frankrike, maken var fransk medborgare och maken tysk medborgare som genom sitt äktenskap även hade franskt medborgarskap. Maken arbetade i Frankrike och maken arbetade i Tyskland.⁸⁶

⁷⁹ Mål C-175/88 *Biehl*, mål C-336/96 *Gilly*.

⁸⁰ Mål C-175/88 *Biehl*.

⁸¹ Mål C-175/88 *Biehl* p. 3-4.

⁸² Mål C-175/88 *Biehl* p. 4-5.

⁸³ Mål C-175/88 *Biehl* p. 14.

⁸⁴ Mål C-336/96 *Gilly*.

⁸⁵ Mål C-336/96 *Gilly* p. 30.

⁸⁶ Mål C-336/96 *Gilly* p. 3.

Dubbelbeskattningsavtalet som fanns mellan Frankrike och Tyskland hade till följd att makarna fick betala skatt i Tyskland för de inkomster som härrörde därifrån och i Frankrike fick de betala skatt för hela inkomsten efter avräkning av den skatten som hade betalats i Tyskland. Resultatet blev att makarna blev föremål för hårdare beskattning jämfört med dem som hade motsvarande inkomst endast från Frankrike. Makarna Gilly gjorde gällande att dubbelbeskattningsavtalet var oförenligt med EU-rättens bestämmelser och gav upphov till diskriminering.⁸⁷ Först slog EUD fast att de kriterier som fanns i skatteavtal för att dela upp rätten till beskattning emellan staterna var mellanstatligt rådande och inte oförenlig med gemenskapsrätten.⁸⁸ De ogynnsamma följderna som uppkom i fallet ansåg EUD vara ett resultat av de skattesatser som de nämnda staterna hade i sina skattetabeller beträffande direkta skatter p.g.a. brist på harmonisering på gemenskapens område.⁸⁹ Skatteavtalen har till ändamål att förhindra att samma inkomst blir föremål för dubbelbeskattning i de olika staterna och inte för att garantera att den skatt som skulle betalats i den ena staten inte är högre jämfört med den skatt som skulle ha betalats i den andra staten.⁹⁰ Vidare konstaterade EUD att artikel 293 Europeiska gemenskapen (EG) andra strecksatsen, som numera är borttagen⁹¹ inte har direkt effekt, vilket innebär att staterna är berättigade att ensidigt bestämma över sina skattesatser och att ingen diskriminering föreligger i enlighet med artikel 45 FEUF.⁹²

Förutom dessa fall ska även *Schumacker*⁹³ och *Bachmann*⁹⁴ målen nämnas eftersom dessa mål också är viktiga inom skatterättens område beträffande den grundläggande fria rörligheten för arbetstagare. Dock behandlas dessa mål inte i det här avsnittet utan i avsnitt 3.3.2 och 4.1.3.2.

⁸⁷ Mål C-336/96 *Gilly* p. 12.

⁸⁸ Mål C-336/96 *Gilly* p. 23-24.

⁸⁹ Mål C-336/96 *Gilly* p. 47.

⁹⁰ Mål C-336/96 *Gilly* p. 46.

⁹¹ Se Table of Equivalences, Treaty on European, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:115:0361:0388:EN:PDF>, senast besökt: 2011-05-10

⁹² Mål C-336/96 *Gilly* p. 56-57.

⁹³ Mål C-279/93 *Schumacker*.

⁹⁴ Mål C-204/90 *Bachmann*.

3.3 Diskrimineringsförbudet

Artikel 18 FEUF ger uttryck för ett generellt förbud mot diskriminering som är baserat på nationalitet. Artikeln stadgar:

”Inom fördragets tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördragen, ska all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.”⁹⁵

Syftet med artikeln är att garantera att ingen diskriminering p.g.a. nationalitet förekommer när någon utnyttjar de grundläggande friheterna på den inre marknaden. Som redan har nämnts är artikeln formulerad generellt och ska utvidga de mera preciserade reglarna som finns i FEUF.⁹⁶

Diskrimineringsförbuden som stadgas i artiklarna 18 och 45 i FEUF har direkt effekt i förhållande till medlemsstaterna, vilket har konstaterats av EUD.⁹⁷ Artiklarna uppfyller de villkor som fastslogs av EUD i målet *van Duyn*⁹⁸ för vertikal direkt effekt och därmed anses ha vertikal direkt effekt. EUD har i sin praxis fastslagit att diskriminering ska anses föreligga när en stat tillämpar olika regler på jämförbara situationer eller att samma regler tillämpas på olika situationer.⁹⁹

3.3.1 Öppen respektive dold diskriminering

Öppen diskriminering som även kallas *direkt diskriminering*, innebär att diskrimineringen beror på nationalitet.¹⁰⁰ Medborgare från andra medlemsstater särbehandlas negativt p.g.a. att de är utländska medborgare.¹⁰¹ På skatterättens område är det inte ofta förekommande att fysiska personer blir föremål för öppen diskriminering, eftersom man vanligtvis särskiljer personerna p.g.a. att de är bosatta i landet – *obegränsat skattskyldiga* eller inte är bosatta – *begränsat skattskyldiga*.¹⁰² I målet *Sotgiu*¹⁰³ som handlade om artikel 45 FEUF (f.d. artikel 39 i

⁹⁵ Artikel 18.1 FEUF.

⁹⁶ Mål C-336/96 *Gilly* p. 37-39.

⁹⁷ Mål 36/74 *Walrave mot Union Cycliste Internationale* p. 34.

⁹⁸ Mål 41/74 *van Duyn* p. 6.

⁹⁹ Mål C-279/93 *Schumaker*, mål C-80/94 *Wielockx* och mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland*.

¹⁰⁰ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 231.

¹⁰¹ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 104.

¹⁰² Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 231.

¹⁰³ Mål 152/73 *Giovanni Maria Sotgiu mot Deutsche Bundespost*.

EG-fördraget) konstaterade EUD att inte enbart öppen diskriminering utan även all form av dold diskriminering omfattas av diskrimineringsförbudet.¹⁰⁴

Vad gäller *dold diskriminering* som även kallas *indirekt diskriminering*, innebär att särbehandlingen är baserad på andra kriterier än nationalitet men som leder till samma resultat som om det vore fråga om diskriminering p.g.a. nationalitet.¹⁰⁵ Ett kriterium för fysiska personer, som kan anses ha samma effekt som diskriminering p.g.a. nationalitet, är om distinktionen beror på skatterättslig hemvist. Eftersom det först och främst är de utländska skattskyldiga som har hemvist i utlandet leder en distinktion p.g.a. hemvist till att dessa särbehandlas, vilket har samma effekt som särbehandling p.g.a. nationalitet.¹⁰⁶

3.3.2 Objektivt jämförbara situationer

För att kunna göra en analys av om diskriminering föreligger ska en jämförelse göras mellan objektivt jämförbara situationer. Om det visar sig att situationerna är objektivt jämförbara då kan en diskriminering föreligga i det aktuella fallet.¹⁰⁷ Beträffande fysiska personer särskiljs bosatta – *obegränsat skattskyldiga* och icke bosatta – *begränsat skattskyldiga*.

De situationer som en obegränsat och begränsat skattskyldig befinner sig i har inte ansetts vara objektivt jämförbara enligt EUD.¹⁰⁸ Anledningen till det var att vanligtvis den inkomst som en begränsat skattskyldig erhåller i den staten där han anses vara begränsat skattskyldig är en del av hans hela inkomst. Den största delen av inkomsten erhåller han från den medlemsstat där han är obegränsat skattskyldig.¹⁰⁹ Dock finns det undantag vilket framgår av målet *Schumacker*¹¹⁰.

Schumacker-målet handlade om fri rörlighet för arbetstagare. I målet klargjorde EUD när en objektivt jämförbar situation kan anses föreligga. Målet handlade om den belgiske medborgaren Schumacker som var bosatt i Belgien men arbetade i Tyskland. Det var från

¹⁰⁴ Mål 152/73 *Giovanni Maria Sotgiu mot Deutsche Bundespost* p. 3, 11.

¹⁰⁵ Mål 152/73 *Giovanni Maria Sotgiu mot Deutsche Bundespost* p. 3, 11.

¹⁰⁶ Mål 152/73 *Giovanni Maria Sotgiu mot Deutsche Bundespost* p. 3 samt Mål C-279/93 *Schumacker* p. 28.

¹⁰⁷ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 30.

¹⁰⁸ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 31.

¹⁰⁹ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 33.

¹¹⁰ Mål C-279/93 *Schumacker*.

Tyskland som han erhöll sin hela förvärvsinkomst.¹¹¹ Eftersom Schumacker var bosatt i Belgien var han motsvarigheten till begränsat skattskyldig i Tyskland och var endast skattskyldig för den inkomst som hade sitt ursprung i Tyskland. Motsvarigheten till obegränsat skattskyldiga, d.v.s. de som var bosatta i Tyskland var däremot skattskyldiga för hela sin inkomst.¹¹² Vad gäller de personer som motsvarade obegränsat skattskyldiga var dessa indelade i olika skatteklasser med hänsyn till sina personliga förhållanden.¹¹³ För ett gift par som Schumacker kunde fördelning av inkomsten göras för makar för att låta bli att beskatta inkomsten med en högre skattesats, eftersom skattesatsen var progressiv.¹¹⁴ För de motsvarande begränsat skattskyldiga var inte en fördelning möjlig, vilket innebar att de blev föremål för hårdare beskattning.¹¹⁵ Dessutom kunde inte dessa skattskyldiga göra avdrag för sociala utgifter, vilket var möjligt för dem som motsvarade obegränsat skattskyldiga. Med anledning av detta ifrågasattes reglernas förenlighet med EU-rätten och EUD fick ta ställning till frågan huruvida reglerna stred mot den fria rörligheten för arbetstagare som framgår av artikel 45 FEUF.¹¹⁶

För att klargöra frågan diskuterade EUD om det kunde anses föreligga en objektiv jämförbar situation mellan Schumacker och en person motsvarande obegränsat skattskyldig i Tyskland. I målet kom EUD fram till att det förelåg objektiv jämförbarhet vilket var anledningen till att en särbehandling inte var motiverad.¹¹⁷ EUD argumenterade emot särbehandlingens motivering mot bakgrund av att Schumacker inte erhöll någon beaktansvärd inkomst från Belgien och att han hade den huvudsakliga delen av sin beskattningsbara inkomst i den stat där han var anställd d.v.s. Tyskland.¹¹⁸ Med hänsyn till förhållandena i målet då Schumacker var bosatt i Belgien uppstod det diskriminering för att

¹¹¹ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 15.

¹¹² Mål C-279/93 *Schumacker* p. 4, 5.

¹¹³ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 7.

¹¹⁴ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 7.

¹¹⁵ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 11, 12.

¹¹⁶ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 19.

¹¹⁷ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 37.

¹¹⁸ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 37, 38.

hans personliga förhållanden samt situationen i familjen inte kunde uppmärksammas vare sig i Tyskland eller Belgien.¹¹⁹

Målet *Wierlockx*¹²⁰ handlade också om fri rörlighet för arbetstagare. *Wierlockx* var belgisk medborgare och bosatt i Belgien men arbetade i Nederländerna.¹²¹ Hans hela beskattningsbara inkomst härrörde från Nederländerna där han även beskattades.¹²² *Wierlockx* väckte talan vid domstol då hans begäran om avdrag från den skattepliktiga inkomsten för avsättning till pensionsreserv inte godtogs av skatteförvaltningen i Nederländerna.¹²³

Frågan som hänsköts till EUD, var om de nationella reglerna som beviljade de motsvarande obegränsat skattskyldiga rätt till avdrag från bruttoinkomsten för den del som skulle avsättas till pensionsreserver, var oförenliga med EU-rätten, eftersom enligt reglerna avdrag vägrades för motsvarigheten till begränsat skattskyldiga som var bosatta i andra medlemsstater även om deras hela förvärvslön erhöles och beskattades i Nederländerna.¹²⁴

Enligt EUD var anledningen till att diskriminering uppstod att olika regler tillämpades för jämförbara situationer och samma regler tillämpades på olika situationer.¹²⁵ Även i det här fallet konstaterade EUD att på den direkta beskattningens område är det sällan som obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga befinner sig i jämförbara situationer, eftersom det finns olikheter i de situationerna, som de befinner sig i med hänsyn till deras personliga förhållanden, skatteförmåga och förvärvskälla.¹²⁶ Vidare anförde EUD att en olikbehandling av dessa inte skulle ge upphov till någon diskriminering enligt fördraget.¹²⁷ Emellertid ska en person motsvarande begränsat skattskyldig som erhåller sin totala eller en större del av sin totala inkomst i den stat där han är verksam anses befinna sig i en objektivt

¹¹⁹ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 38.

¹²⁰ Mål C-80/94 *Wierlockx*.

¹²¹ Mål C-80/94 *Wierlockx* p. 2.

¹²² Mål C-80/94 *Wierlockx* p. 10.

¹²³ Mål C-80/94 *Wierlockx* p. 11-12.

¹²⁴ Mål C-80/94 *Wierlockx* p. 12.

¹²⁵ Mål C-80/94 *Wierlockx* p. 17.

¹²⁶ Mål C-80/94 *Wierlockx* p. 18.

¹²⁷ Mål C-80/94 *Wierlockx* p. 19.

jämförbar situation, vid beskattning av inkomst, med en person motsvarande obegränsat skattskyldig som är verksam i den staten. Enligt EUD var en person motsvarande obegränsat skattskyldig och begränsat skattskyldig, skattskyldiga i en och samma stat och beskattningsunderlaget för dem var av samma karaktär.¹²⁸ Om den begränsat skattskyldige inte beviljas avdrag som en obegränsat skattskyldig har rätt till, kommer de personliga förhållanden för den först nämnda inte att uppmärksammas av varken skatteförvaltningen i arbetsstaten eftersom den skattskyldige inte är bosatt där, eller hemviststaten då han inte har erhållit inkomster därifrån.¹²⁹

Med anledning av det ansåg EUD att den begränsat skattskyldige var föremål för diskriminering eftersom, denne erhöll sin totala inkomst från arbetsstaten men inte hade rätt till avdrag för avsättning till pensionsreserv på samma sätt som en obegränsat skattskyldig.¹³⁰

Vid fastställandet av om nationell lagstiftning är förenlig med de grundläggande friheterna är det viktigt att avgöra vilken av staterna det är som vid en gränsöverskridande situation förhindrar den fria rörligheten.¹³¹ När man tillämpar fri rörlighet för arbetstagare kallas den staten där, den som får en gränsöverskridande anställning, är hemmahörande för *ursprungsstaten*. Den staten där anställningen pågår kallas för *värdsstaten*.¹³² Alla de grundläggande friheterna innefattar ett förbud mot hindrande åtgärder i både ursprungsstaten och värdsstaten.¹³³

3.3.3 Icke diskriminerande restriktion

Andra åtgärder som medlemsstaterna vidtar som förvisso inte strider mot de grundläggande friheterna eller inte utgör öppen respektive dold diskriminering kan utgöra en *s.k icke diskriminerande restriktion*.¹³⁴ I målet *Futura Participations*¹³⁵ förelåg en icke-

¹²⁸ Mål C-80/94 *Wielockx* p. 20.

¹²⁹ Mål C-80/94 *Wielockx* p. 21.

¹³⁰ Mål C-80/94 *Wielockx* p. 22.

¹³¹ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 231.

¹³² Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 231.

¹³³ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 231.

¹³⁴ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 233.

diskriminerande restriktion på den direkta beskattningens område. Futura Participations var ett franskt bolag och bedrev en filial i Luxemburg. Filialen i Luxemburg gick med underskott, vilket filialen ville utnyttja i framtiden.¹³⁶ För att kunna göra det uppställde lagstiftningen i Luxemburg två krav.¹³⁷ Det första kravet var att det underskott som var aktuellt skulle vara hänförligt till den inkomst som hade uppkommit och beskattats i Luxemburg¹³⁸. Dessutom skulle filialen ha upprättat sin bokföring i enlighet med de krav som uppställdes enligt luxemburgsk rätt.¹³⁹ Första kravet som uppställdes var inte att anse diskriminerande eftersom ett sådant system överensstämde med den skatterättsliga territorialitetsprincipen.¹⁴⁰ I alla fall argumenterade EUD beträffande kravet om bokföring att kravet drabbade det franska bolaget hårdare än vad fallet var med nationella bolag.¹⁴¹ Anledningen var att det franska bolaget Futura Participations förutom sin bokföring skulle upprätta en annan bokföring som var i enlighet med luxemburgsk lagstiftning. Därmed ansåg EUD att villkoret som uppställdes av luxemburgska lagstiftningen för att kunna utnyttja underskott i framtiden var att anse som en icke-diskriminerande restriktion.¹⁴²¹⁴³

Det kan ibland vara svårt att kunna avgöra om en viss situation utgör öppen eller dold diskriminering. Detsamma gäller vid avgörande av om det är en diskriminering eller en icke-diskriminerande restriktion.¹⁴⁴ EUD har i en del av sina domar undvikit att förtydliga om bestämmelserna från en medlemsstat har varit diskriminerande eller är att anse som en icke diskriminerande restriktion.¹⁴⁵

¹³⁵ Mål C-250/95 *Futura Participations*.

¹³⁶ Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 10.

¹³⁷ Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 11.

¹³⁸ Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 18.

¹³⁹ Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 23.

¹⁴⁰ Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 22.

¹⁴¹ Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 24-26.

¹⁴² Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 26.

¹⁴³ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 233.

¹⁴⁴ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 234.

¹⁴⁵ Generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål C-136/00 *Danner* (p.32-41 av generaladvokatens förslag).

4 Rättfärdigande grunder enligt EU-rätten

4.1 Inledning

Trots att nationella bestämmelser står i strid med de grundläggande friheterna kan dessa bestämmelser rättfärdigas under vissa omständigheter. De rättfärdigandegrunderna som accepteras är antingen sådana undantag som finns tydligt stadgat i EU-fördraget, eller sådana undantag som följer av ”*rule of reason-doktrinen*” som har utarbetats av EUD i sin praxis.¹⁴⁶ Enligt de undantag som finns uttryckligen i EU-fördraget, kan med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa bestämmelser, som inte är förenliga med principen om fri rörlighet och fri etableringsrätt, rättfärdigas.¹⁴⁷ Dessa situationer har ansetts vara av sådan karaktär där det är svårt att ifrågasätta nationella skattebestämmelser.¹⁴⁸

4.1.1 Rättfärdigandegrunder enligt fördraget

De rättfärdigandegrunder, som följer av fördraget, möjliggör i vissa fall att inhemska bestämmelser, som strider mot den fria rörligheten godtas.¹⁴⁹ De nationella bestämmelserna kan rättfärdigas med hänsyn till allmän ordning (artikel 45 FEUF), säkerhet (artikel 53 FEUF) och hälsa (artikel 62 FEUF). Dock har än så länge inga bestämmelser på skatterättens område godtagits med tillämpning av dessa grunder.¹⁵⁰ I målet *Avoir fiscal*¹⁵¹ anförde domstolen att risk för skatteflykt inte inkluderas i de grunder som framgår av fördraget.¹⁵² Vidare har EUD uttalat sig att ekonomiska förluster i form av skatteintäkter inte heller ska innefattas av de grunder, som framgår enligt fördraget.¹⁵³ I stället har andra rättfärdigandegrunder utformats av EUD, vilka har kunnat uppnås i vissa fall¹⁵⁴ trots att tillämpningen av dessa rättfärdigandegrunder också är restriktiva.¹⁵⁵

¹⁴⁶ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 235.

¹⁴⁷ Se artiklarna 45, 52 och 62 FEUF.

¹⁴⁸ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 235.

¹⁴⁹ Ståhl K. Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 147.

¹⁵⁰ Ståhl K. Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 147.

¹⁵¹ Mål 270/83 *Avoir fiscal*.

¹⁵² Mål 270/83 *Avoir fiscal* p. 25.

¹⁵³ Mål C-264/96 *ICI* p. 28.

¹⁵⁴ Se t.ex. mål C-204/90 *Bachmann*, mål C-157/07 *Krankenbeim*.

¹⁵⁵ Ståhl K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 148.

4.1.2 "Rule of reason"-doktrinen och dess innebörd

Av EUD har den s.k. "rule of reason"-doktrinen utarbetats och enligt den kan en del begränsningar beträffande de grundläggande friheterna, under vissa omständigheter rättfärdigas.¹⁵⁶ Anser EUD att en nationell bestämmelse är motstridig med EU-rätten, men uppfyller de krav som framgår av "rule of reason"-doktrinen, får den nationella bestämmelsen fortsätta att appliceras i den aktuella staten. Om den aktuella bestämmelsen inte uppfyller de krav som nämndes ovan, ska regeln inte anses vara tillämplig.¹⁵⁷ Först och främst har "rule of reason"-doktrinen utarbetats i samband med fri rörlighet för varor, i rättsfallen *Dassonville*¹⁵⁸ och *Cassis de Dijon*¹⁵⁹. "Rule of reason"-doktrinen appliceras på samma sätt oberoende av vilken frihet i fördraget som kommer i fråga, vilket kan konstateras då EUD refererar till rättsfall som berör en annan fördragsfrihet än den som är aktuell i målet.¹⁶⁰

I *Cassis de Dijon*-målet hade EUD att avgöra om de tyska bestämmelserna, som förhindrade importen av den franska likören, genom att fastställa en lägsta alkoholhalt, skulle anses vara förenliga med EU-rätten.¹⁶¹ EUD förtydligade i sitt domskäl att en del bestämmelser som förhindrade de grundläggande friheterna skulle kunna rättfärdigas under vissa villkor förutom de som framgår av fördraget.¹⁶² EUD uttalade sig i målet och påpekade att vid förekommande av hinder avseende handeln inom unionen, som uppkommer med anledning av att medlemsstaterna har olika bestämmelser om försäljningen av de aktuella varorna, ska bestämmelserna under vissa omständigheter godtas. Dessa omständigheter är motiverade om bestämmelserna är att anse som erforderliga för att "tillgodose tvingande hänsyn, i synnerhet i fråga om effektiv skattekontroll, skydd för folkhälsan, god handelssed och konsumentskydd".¹⁶³

De tyska bestämmelserna som var aktuella i målet ansågs inte vara erforderliga för att kunna tillgodose den tvingande hänsyn som nämndes ovan. EUD anförde att de tyska

¹⁵⁶ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 236.

¹⁵⁷ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 149.

¹⁵⁸ Mål 8/74 *Dassonville*.

¹⁵⁹ Mål 120/78 *Cassis de Dijon*.

¹⁶⁰ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 150.

¹⁶¹ Mål 120/78 *Cassis de Dijon* p. 1 i domskäl.

¹⁶² Mål 120/78 *Cassis de Dijon* p. 8 i domskäl.

¹⁶³ Mål 120/78 *Cassis de Dijon* p. 8 i domskäl.

bestämmelserna om en lägsta alkoholhalt inte kunde anses ha ett syfte som var motiverat med hänsyn till allmänt intresse. Därmed skulle inte dessa bestämmelser ges företräde framför principen om fri rörlighet för varor och ansågs vara en restriktion för den fria rörligheten.¹⁶⁴

Vidare är *Gebhard*-målet¹⁶⁵ av betydelse beträffande ”*rule of reason*”-doktrinen. Frågan som uppkom i målet avsåg etableringsfriheten och EUD påpekade fyra förutsättningar, som skulle vara uppfyllda för att en nationell bestämmelse, som hindrar eller resulterar att utnyttjandet av de grundläggande friheterna blir mindre attraktivt, rättfärdigas.¹⁶⁶ Genom sitt uttalande i målet har EUD utarbetat ”*rule of reason*”-doktrinen. Dessa fyra grundläggande förutsättningar som motiverar att bestämmelserna rättfärdigas är att:

1. bestämmelser ska vara tillämplbara på ett vis som är icke-diskriminerande,
2. bestämmelsen framträder som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
3. bestämmelsen ska vara ägnad att garantera förverkligandet av det syfte som bestämmelsen strävar efter,
4. bestämmelsen ska inte sträcka sig utöver det som är nödvändigt att åstadkomma.¹⁶⁷

Beträffande den första förutsättningen som framgår ovan, ska påpekas att direkt diskriminerande bestämmelser inte kan rättfärdigas med hjälp av ”*rule-of reason*”-doktrinen.¹⁶⁸ En direkt diskriminerande bestämmelse kan endast vara befogad om det uttryckligen framgår av gemenskapsrätten.¹⁶⁹ Emellertid kan bestämmelser som utgör indirekt diskriminering eller en icke diskriminerande restriktion, vara befogade med tillämpning av ”*rule of reason*”-doktrinen.¹⁷⁰

¹⁶⁴ Mål 120/78 *Cassis de Dijon* p. 14.

¹⁶⁵ Mål C-55/94 *Gebhard*.

¹⁶⁶ Mål C-55/94 *Gebhard* p. 37.

¹⁶⁷ Mål C-55/94 *Gebhard* p. 37.

¹⁶⁸ Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland*.p. 32.

¹⁶⁹ Mål 352/85 *Bond van Adverteerders* m.fl p. 32-33 samt mål C-288/89 *Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda* m.fl. p. 11.

¹⁷⁰ Se t ex. i mål C-204/90 *Bachmann*, samt Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 150.

Den andra förutsättningen tar sikte på att bestämmelser som är oförenliga med den fria rörligheten kan vara befogade om de är av intresse för den aktuella staten och att intresset överväger önskemålet att bevara den fria rörligheten.¹⁷¹ Enligt förutsättningarna som framgår av de tredje och fjärde punkterna ska bestämmelsen vara lämplig för att uppnå syftet som önskas och att den är proportionerlig.¹⁷²

4.1.3 Rättfärdigande grunder som har accepterats

Rättfärdigandet av olika åtgärder som har inneburit hinder för de grundläggande friheterna har prövats av EUD. Med tiden har en del åtgärder ansetts vara accepterade av EUD.¹⁷³ Inhemska åtgärder inom den direkta beskattningens område, som har givit upphov till inskränkningar av de grundläggande friheterna, har ansetts vara rättfärdigande, om dessa har haft till syfte att *förhindra skatteflykt, bevara skattesystemets inre sammanhang, åstadkomma effektiv skattekontroll samt ge skydd för territorialitetsprincipen på skatterättens område.*¹⁷⁴

4.1.3.1 Förhindrandet av skatteflykt

Intresset beträffande förhindrandet av skatteflykt kan rättfärdigas, vilket innebär att åtgärder som hindrar den fria rörligheten kan vara befogade.¹⁷⁵ EUD påpekade i sin praxis att ett generellt antagande om skatteflykt eller skatteundandragande inte kan komma i fråga då en fysisk person flyttar sin bosättning till en annan medlemsstat.¹⁷⁶ Ett sådant generellt antagande kan inte utgöra grund för rättfärdigande av en regel, som är hindrande för de grundläggande friheterna som framgår av fördraget.¹⁷⁷ Istället kan en bestämmelse, som har till syfte att hindra skatteflykt accepteras om behov av skydd föreligger, särskilt om det handlar om rent konstlade upplägg vilka saknar ekonomiskt stöd och används för att undgå de aktuella inhemska bestämmelserna.¹⁷⁸

¹⁷¹ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 150.

¹⁷² Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 150.

¹⁷³ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 238.

¹⁷⁴ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 238.

¹⁷⁵ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 152.

¹⁷⁶ Se Mål C-9/02 *Lasteyrie*.

¹⁷⁷ Mål C-9/02 *Lasteyrie* p. 51.

¹⁷⁸ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 153.

Innebörden av begreppet *rent konstlade upplägg*, tydliggjordes i målen *Cadbury Schweppes*¹⁷⁹ och *Thin Cap Group Litigation*¹⁸⁰. I målet *Cadbury Schweppes*, som handlade om de brittiska CFC-reglernas förenlighet med etableringsfriheten, utvecklade EUD föreliggandet av konstlade upplägg.¹⁸¹ Den första förutsättningen för konstlade upplägg var att det förelåg en avsikt att åstadkomma en skattemässig nytta. Den andra förutsättningen innebar att de objektiva förhållandena visade att syftet med etableringsfriheten inte hade åstadkommit även om de krav som framgick av gemenskaprätten hade följts. Vidare i målet *Thin Cap Group Litigation*, som handlade om underkapitaliseringsbestämmelser, fastslog EUD igen att bestämmelser som gav upphov till att utländska moderbolag i en del situationer inte kunde göra avdrag vid utdelning, skulle accepteras med hänsyn till förhindrandet av skatteflykt.¹⁸² För att en begränsning beträffande etableringsfriheten skulle accepteras med hänsyn till att hindra missbruk, krävdes att den särskilda avsikten med begränsningen var att förhindra handlande, som grundade sig på fiktiva upplägg, som saknade ekonomiskt stöd. Handlandet skulle även ha till syfte att avstå från skatt som i vanliga fall togs ut på den vinst som uppkom i den bedrivande verksamheten.¹⁸³

4.1.3.2 Skattesystemets inre sammanhang

Nästa rättfärdigande grund som tar sikte på att skydda skattesystemets inre sammanhang godtogs för första gången i *Bachmann*-målet^{184,185}. Målet handlade om de belgiska bestämmelserna beträffande rätten att göra avdrag för en del personförsäkringar. Genom de belgiska reglerna beviljades avdrag avseende premier för pensionsförsäkringar, vilka hade tecknats i försäkringsbolag i Belgien.¹⁸⁶ Bachman som hade flyttat från Tyskland till Belgien och arbetade där, beviljades inte avdrag för utbetalningarna för premier till ett försäkringsbolag i Tyskland.¹⁸⁷ Reglerna som gav upphov till att avdrag inte beviljades

¹⁷⁹ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

¹⁸⁰ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 1.

¹⁸¹ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 64.

¹⁸² Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 72.

¹⁸³ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 74.

¹⁸⁴ Mål C-204/90 *Bachmann*.

¹⁸⁵ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 241-242.

¹⁸⁶ Mål C-204/90 *Bachmann* p. 3.

¹⁸⁷ Mål C-204/90 *Bachmann* p. 2.

riskerade framförallt vara till nackdel för utländska medborgare.¹⁸⁸ EUD fastslog att reglerna som ifrågasattes i den belgiska lagstiftningen utgjorde begränsningar avseende den fria rörligheten för tjänster, eftersom de utländska försäkringsbolagen förhindrades att sälja sina pensionsförsäkringar i Belgien.¹⁸⁹ Beträffande dessa regler anförde den belgiska regeringen att de i målet berörda reglerna hade till syfte att säkerställa skattesystemets inre sammanhang och därmed skulle accepteras.¹⁹⁰ EUD i sin tur anförde att i den belgiska lagstiftningen fanns en koppling mellan avdragsrätt för utbetalda premier och skattskyldighet för resulterande försäkringsbelopp.¹⁹¹ Om avdrag inte beviljades för dessa premier undantogs de utfallande beloppen från skatteplikt.¹⁹² Avdrag skulle endast ha beviljats om det kunde säkerställas att utfallande försäkringsbelopp skulle vara föremål för beskattning, vilket inte var fallet då försäkringsbolaget var etablerade i utlandet. Med hänsyn till det ovan anförda ansåg EUD att avdragsförbudet i den belgiska lagstiftningen kunde rättfärdigas för att upprätthålla det inre sammanhanget i skattesystemet.¹⁹³

Argumentet avseende skattesystemets inre sammanhang har anförts flera gånger av medlemsstaterna dock tog det lång tid innan argumentet godtogs igen av EUD.¹⁹⁴¹⁹⁵ I de flesta fall har saknaden av en direkt koppling mellan en skattefördel och skattenackdel varit orsaken till att bestämmelserna inte har godtagits.¹⁹⁶ I målet *Lankborst-Hoborst*¹⁹⁷, har EUD förtydligat att skattesystemets inre sammanhang inte kan anföras som rättfärdigandegrund, när reglerna är missgynnande, utan att erbjuda uppvägande skatteförmåner för dessa skattesubjekt som har missgynnats.¹⁹⁸ Dessutom har EUD uttalat att kopplingen som ska finnas mellan skattefördelen och skattenackdelen, måste finnas i ett och samma fall, vilket innebär att regler som ger skattefördelar för skattebetalare i allmänhet inte kan anses

¹⁸⁸ Mål C-204/90 *Bachmann* p. 9.

¹⁸⁹ Mål C-204/90 *Bachmann* p. 31.

¹⁹⁰ Mål C-204/90 *Bachmann* p. 17.

¹⁹¹ Mål C-204/90 *Bachmann* p. 21.

¹⁹² Mål C-204/90 *Bachmann* p. 22.

¹⁹³ Mål C-204/90 *Bachmann* p. 27, 28.

¹⁹⁴ Mål C-157/07 *Krankenbeim* och mål C-418/07 *Papillon*.

¹⁹⁵ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s.158.

¹⁹⁶ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s.158.

¹⁹⁷ Mål C-324/00 *Lankborst-Hoborst*.

¹⁹⁸ Mål C-324/00 *Lankborst-Hoborst* p. 42.

uppfylla kravet.¹⁹⁹ Detsamma gäller även för regler, som finns i skatteavtal, vilka har utarbetats för att kunna lösa beskattningen mellan avtalsslutande stater. Dessa avtalsslutande stater kan inte åberopa skatteavtal som motiv för en särskild beskattning, med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang.²⁰⁰

Många granskare trodde att EUD hade slutat godta argumentet som grundade sig på skatte systemets inre sammanhang, detta eftersom appliceringen av argumentet var mycket restriktiv.²⁰¹ Situationen blev inte bättre, när EUD avfärdade argumentet i *Kommissionen mot Danmark*-målet²⁰², som handlade om skattebestämmelser som var jämförbara med de bestämmelser som fanns i *Bachmann*-målet²⁰³.²⁰⁴ I *Kommissionen mot Danmark*-målet anförde EUD, att endast om den berörda försäkringstagaren skulle lämna Danmark innan denne hade betalat hela försäkringsbeloppet, kunde det medföra att skattesystemets inre sammanhang sattes ur spel i Danmark. Att försäkringen hade tecknats i ett i utlandet etablerat försäkringsbolag ansågs enligt EUD inte ha någon betydelse.²⁰⁵ Vidare anförde EUD att med anledning av de skatteavtal som Danmark hade ingått, gick behörigheten att beskatta utfallande försäkringsbelopp över till den staten dit försäkringstagaren flyttade, även om dessa försäkringar hade tecknats i ett danskt försäkringsbolag skulle fallet vara detsamma.²⁰⁶ Härmed konstaterade EUD att svårigheten att beskatta utfallande belopp inte kunde hänföras till omständigheten att försäkringen hade tecknats i ett utländskt försäkringsbolag och att avdragsrätt även skulle beviljas för utländska försäkringsbolag.²⁰⁷ Genom målen *Krankenheim*²⁰⁸ och *Papillon*²⁰⁹ tydliggjordes att EUD inte har slutat godta argumentet om skattesystemets inre sammanhang.²¹⁰ De bestämmelser som hade ifrågasatts

¹⁹⁹ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 158.

²⁰⁰ Mål C-80/94 *Wielockx* p. 24.

²⁰¹ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 159.

²⁰² Mål C-150/04 *Kommissionen mot Danmark*.

²⁰³ Mål C-204/90 *Bachmann*.

²⁰⁴ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 159.

²⁰⁵ Mål C-150/04 *Kommissionen mot Danmark* p. 71.

²⁰⁶ Mål C-150/04 *Kommissionen mot Danmark* p. 72.

²⁰⁷ Mål C-150/04 *Kommissionen mot Danmark* p. 72.

²⁰⁸ Mål C-157/07 *Krankenheim*.

²⁰⁹ Mål C-418/07 *Papillon*.

²¹⁰ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 159.

i det första målet resulterade i att avdrag, som hade beviljats vid underskott i utländsk verksamhet med fasta driftställen i hemviststaten, skulle återföras när vinst uppkom i den utländska verksamheten.²¹¹ Hemviststaten hade inte möjligheten att erhålla skatt för den vinst som uppstod i den utländska verksamheten p.g.a. det skatteavtal som förelåg mellan hemvistsaten och den stat där den utländska verksamheten hade sitt fasta driftställe, för att undvika dubbelbeskattning.²¹² EUD prövade i målet huruvida bestämmelserna, vilka ställde krav på återföring av tidigare beviljade underskottsavdrag, var i enlighet med etableringsfriheten. Återföring av avdraget godtogs av EUD med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang.²¹³ Återföringen godtogs p.g.a. att hemviststaten inte hade möjlighet att beskatta den vinst som uppstod i den utländska verksamheten, med hänsyn till skatteavtalet.²¹⁴ Därmed ansåg EUD att återföringen var motiverad, eftersom det handlade om en skatterättslig logisk symmetri, då hemviststaten vare sig hade beskattningsrätt över eventuell vinst eller tog hänsyn till underskott. Enligt EUD förelåg ”ett direkt personligt och materiellt samband”²¹⁵ mellan det tidigare beviljade avdraget och den återföring som skulle ske i efterhand.²¹⁶ Vidare anförde domstolen att inskränkningen var proportionerlig med hänsyn till det eftersträlvade ändamålet.²¹⁷ Omständigheterna i nästa mål²¹⁸ rörde inhemska bestämmelser som gav möjlighet för ett i medlemsstat etablerat moderbolag, som ägde dotter- samt dotterdotterbolag som också var etablerade i samma medlemsstat, att tillämpa ett system för koncernbeskattning, vilket inte var fallet för ett moderbolag som ägde dotterdotterbolag genom ett dotterbolag som var etablerat i en annan stat.²¹⁹ Systemet för koncernbeskattning innebar en lindring i beskattningen för moderbolaget, eftersom moderbolaget fick möjlighet att utjämna överskott och underskott

²¹¹ Mål C-157/07 *Krankenheim* p. 27.

²¹² Mål C-157/07 *Krankenheim* p. 27.

²¹³ Mål C-157/07 *Krankenheim* p. 43.

²¹⁴ Mål C-157/07 *Krankenheim* p. 43.

²¹⁵ Mål C-157/07 *Krankenheim* p. 42.

²¹⁶ Mål C-157/07 *Krankenheim* p. 42.

²¹⁷ Mål C-157/07 *Krankenheim* p. 44.

²¹⁸ Mål C-418/07 *Papillon*.

²¹⁹ Mål C-418/07 *Papillon* p. 1, 21.

i alla bolag som ingick i koncernen.²²⁰ Enligt EUD var argumentet om skattesystemets inre sammanhang tillämpligt i det här fallet.

Vidare konstaterade EUD att det fanns ett direkt samband inom skatteintegreringssystemet, som innebar att en skattefördel komprimerades med en nackdel d.v.s. genom ett skatteuttag.²²¹ Ändamålet med att inte bevilja denna neutralisering av de olika koncerninterna åtgärderna var att förhindra att förluster utnyttjades flera gånger.²²² Eftersom dotterbolaget var hemmahörande i utlandet skulle den förlust som uppstod hos dotterdotterbolaget utnyttjas flera gånger. Först skulle förlusten utnyttjas i dotterdotterbolaget genom en direkt förlust och sedan en gång till genom moderbolaget. Då det utländska dotterbolaget inte ingick i systemet för skatteintegrering kunde således de inhemska åtgärderna inte neutraliseras för att undvika dubbelt utnyttjande av förlusten.²²³ Bestämmelserna som ifrågasattes i målet ansågs av EUD vara ägnat till att tillförsäkra att det inre sammanhanget av skatteintegreringen bevarades genom att moderbolag, som var hemmahörande i en stat och ägde dotterdotterbolag genom ett i utlandet hemmahörande dotterbolag inte beviljades anslutning till systemet med skatteintegrering.²²⁴ Dock var dessa regler oproportionerliga för att uppnå syftet och kunde därmed inte rättfärdigas genom åberopande av säkerställande av skattesystemets inre sammanhang.²²⁵

4.1.3.3 Effektiv skattekontroll

En annan rättfärdigandegrund som har godtagits av EUD är önskemålet att upprätthålla en effektiv skattekontroll.²²⁶ Upprätthållandet av effektiv skattekontroll godtogs genom målet *Futura Participations*.^{227, 228} Omständigheterna i målet har behandlats i 3.4.4. Enligt luxemburgsk rätt krävdes att bokföringen som upprättades av filialen var upprättad i

²²⁰ Mål C-418/07 *Papillon* p. 18.

²²¹ Mål C-418/07 *Papillon* p. 49-50.

²²² Mål C-418/07 *Papillon* p. 42.

²²³ Mål C-418/07 *Papillon* p. 48.

²²⁴ Mål C-418/07 *Papillon* p. 48.

²²⁵ Mål C-418/07 *Papillon* p. 62.

²²⁶ Se mål C-250/95 *Futura Participations* och mål C-290/04 *Scorpio*.

²²⁷ Mål C-250/95 *Futura Participations*.

²²⁸ Dahlberg M. *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2007, s. 245.

enlighet med luxemburgska bestämmelser.²²⁹ EUD fastslog att det förelåg förhinder för etableringsfriheten eftersom reglerna var betungande för det franska bolaget.²³⁰ Vidare konstaterade domstolen att dessa regler kunde rättfärdigas med hänsyn till argumentet om effektiv skattekontroll. Om bokföringen hade skett enligt de luxemburgska bestämmelserna skulle kravet om effektiv skattekontroll uppnås.²³¹ Dock ansåg domstolen att kravet var oproportionerligt eftersom syftet med upprätthållandet av effektiv skattekontroll även kunde uppnås med hjälp av handräkningsdirektivet (77/799/EEG)²³² från 1997. Med hjälp av handräkningsdirektivet kunde information, som var av betydelse för taxering skaffas fram. Detta i sin tur innebar att kravet inte var proportionerligt för att uppnå syftet med bestämmelsen.²³³

4.1.3.4 Territorialitetsprincipen

Ännu en grund för rättfärdigandet av inhemska skattebestämmelser som står i strid med den fria rörligheten är att hänvisa till den skatterättsliga territorialitetsprincipen, vilken godtogs i målet *Futura Participations*.²³⁴ Enligt EUD var de skattemässiga bestämmelserna som uppställde krav för beviljandet av avdrag, att förlusterna hade en koppling till den inkomst som erhöles i staten där filialen var etablerad, inte var diskriminerande. Bestämmelserna ansågs av domstolen vara i enlighet med territorialitetsprincipen.²³⁵

Enligt Kristina Ståhl och Roger Persson Österman tydliggör inte *Futura Participations*- målet om det var territorialitetsprincipen som tillämpades för godtagandet av dessa bestämmelser eller om det var skattebestämmelserna som hade utformats i enlighet med territorialitetsprincipen, som gjorde att ingen diskriminering alls förelåg.²³⁶ I ett senare mål, i *Bosal Holding*-målet²³⁷ har domstolen dock tydligt godtagit argumentet om skatterättslig territorialitetsprincip.²³⁸

²²⁹ Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 23.

²³⁰ Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 24.

²³¹ Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 32-35.

²³² Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 41-42.

²³³ Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 41-42.

²³⁴ Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 22.

²³⁵ Mål C-250/95 *Futura Participations* p. 22.

²³⁶ Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, Iustus Förlag, Västerås 2011, s. 161.

²³⁷ Mål C-168/01 *Bosal Holding*.

²³⁸ Mål C-168/01 *Bosal Holding* p. 37-41.

Bolaget Bosal Holding BV var ett holländskt bolag som hade andelar i både utländska och inhemska bolag. Bolaget arbetade med holding, licenser, royalties samt finansiering och var skattskyldigt i Nederländerna.²³⁹ Därmed ansökte bolaget om avdrag från bolagets skattepliktiga inkomst för räntor som hade uppkommit vilka motsvarade andelsinnehavet i dessa dotterbolag inom EU.²⁴⁰ Bolaget nekades avdraget med anledning av att dessa utländska dotterbolag inte hade haft sådana inkomster som var skattepliktiga i Nederländerna.²⁴¹ Till följd därav ansåg bolaget att bestämmelserna i Nederländerna var i strid med etableringsfriheten.²⁴² Eftersom EUD konstaterade att de skatterättsliga bestämmelserna i Nederländerna stod i strid med etableringsfriheten, gick domstolen över till att pröva huruvida dessa bestämmelser kunde rättfärdigas.²⁴³ Domstolen började med att pröva huruvida intresset av bevarandet av kongruensen i skattesystemet kunde motivera att bestämmelserna rättfärdigades och kom fram till att inget direkt samband fanns avseende en och samma beskattning, med anledning av att såväl dotter- som moderbolaget var enskilda skattesubjekt.²⁴⁴

Först anmärkte EUD på att i *Futura Participations*-målet applicerades territorialitetsprincipen beträffande skatteuttag för en enskild skattskyldig, som utövade sin verksamhet såväl i en stat där huvudsaklig verksamhet fanns och i ännu en stat där filialer hade etablerats.²⁴⁵ Vidare framhöll EUD att det inte var av betydelse att dotterbolagen inte befann sig i jämförbara situationer, eftersom den skattemässiga skiljaktigheten gällde moderbolagen och huruvida moderbolagen innehade andelar i dotterbolag, som frambringade skattepliktig inkomst i Nederländerna eller inte.²⁴⁶ Med anledning av det kunde de nederländska bestämmelserna inte rättfärdigas enligt domstolen.²⁴⁷

²³⁹ Mål C-168/01 *Bosal Holding* p. 9.

²⁴⁰ Mål C-168/01 *Bosal Holding* p. 2.

²⁴¹ Mål C-168/01 *Bosal Holding* p. 8.

²⁴² Mål C-168/01 *Bosal Holding* p. 10-11.

²⁴³ Mål C-168/01 *Bosal Holding* p. 27.

²⁴⁴ Mål C-168/01 *Bosal Holding* p. 29-32.

²⁴⁵ Mål C-168/01 *Bosal Holding* p. 38.

²⁴⁶ Mål C-168/01 *Bosal Holding* p. 39.

²⁴⁷ Mål C-168/01 *Bosal Holding* p. 43.

5Analys

5.1 Inledning

Eftersom EU-rätten har företräde framför nationella regler är det viktigt att de nationella reglerna anpassas till EU-rätten. Nationella regler som förhindrar den fria rörligheten för arbetstagare, kan anses vara diskriminerande enligt artikel 45.2 FEUF. Enligt författaren till uppsatsen är sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § 1 stycket IL en sådan regel som kan ifrågasättas. På grund av sin utformning, som kräver att den skattskyldige måste ha varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela den tiden som kan vara aktuell för tillämpning av regeln, kan den anses vara oförenlig med EU-rätten beträffande fri rörlighet för arbetstagare.

För att läsaren lätt ska kunna följa den argumentation som kommer att framhållas i kapitlet, ska de två situationer som har illustrerats i inledningskapitlet återges. Beroende på om sexmånadersregeln kan tillämpas eller inte, uppstår skiljaktigheter som kan visas med hjälp av följande situationer: *En obegränsat skattskyldig från Sverige får anställning i utlandet. Om anställningen varar i minst sex månader och inkomsten beskattas i verksamhetslandet, innebär det att den obegränsat skattskyldige inte är skattskyldig för den inkomst som härrör från utlandet. Efter att anställningen har upphört flyttar den obegränsat skattskyldige tillbaka till Sverige och får en retroaktiv löneutbetalning som härrör från anställningen i utlandet då sexmånadersregeln var tillämplig. Även den retroaktiva utbetalningen undantas från beskattning i Sverige enligt sexmånadersregeln.*

Nästa situation har sin utgångspunkt i att en person bor och arbetar i en annan medlemsstat i EU och har motsvarigheten till en obegränsat skattskyldig i den medlemsstaten. Efter att personen får en anställning i Sverige och flyttar hit, blir han obegränsat skattskyldig i Sverige i enlighet med 3 kap. 8 § IL. En retroaktiv löneutbetalning som härrör från anställningen i utlandet i det här fallet kommer inte att vara skattefri enligt sexmånadersregeln eftersom personen i fråga inte var obegränsat skattskyldig i Sverige under den tiden då anställningen pågick i utlandet.

Som redan framgår av syftet ska uppsatsen först och främst analysera om dessa personer som illustrerats ovan befinner sig i jämförbara situationer och därefter avgöra om en eventuell diskriminering föreligger som kan rättfärdigas.

5.2 Är sexmånadersregeln förenlig med EU-rätten?

Som konstaterats innan för fastställande av om diskriminering föreligger, krävs först och främst att avgöra huruvida objektivt jämförbara situationer föreligger för de personer som finns i första och andra situationen. Det kan vara svårt att avgöra om dessa ovan nämnda personer befinner sig i jämförbara situationer, eftersom personen i den andra situationen var begränsat skattskyldig vid intjänandet av den retroaktiva lönen. Enligt EUD, som bl.a. i *Schumacker*-målet har anfört att de situationer som en obegränsat och begränsat skattskyldig befinner sig i, inte är att anse som jämförbara. Att personerna inte befinner sig i jämförbara situationer innebär i sin tur att någon diskriminering inte kan föreligga, även om olika regler tillämpas för dessa skattskyldiga.

Författaren till uppsatsen anser dock att personen i den sist illustrerade situationen faktiskt har blivit obegränsat skattskyldig och efter det har den retroaktiva löneutbetalningen kommit ifråga. Dessa två personer är skattskyldiga i en och samma stat och beskattningsunderlaget för dem är av samma karaktär. Dessutom kan man med hänsyn till den sist illustrerade situationen dra slutsatsen att personen ifråga erhåller större delen av sin totala inkomst från Sverige där han även är obegränsat skattskyldig och det är endast den retroaktiva löneutbetalningen som härrör från utlandet. Därmed ska hänsyn tas till det faktum att även den personen i den sist illustrerade situationen är obegränsat skattskyldig och således befinner sig i en jämförbar situation med den personen i den första situationen.

Efter att ha konstaterats att dessa personer befinner sig i jämförbara situationer ska vidare undersökas om tillämpningen av sexmånadersregeln, enligt vilken retroaktiv löneutbetalning för den sist illustrerade personen inte blir skattefri, kan anses ge upphov till diskriminering. I RÅ 2002 not. 134 fallet kom domstolen fram till att skattefrihet enligt sexmånadersregeln föreligger även om löneutbetalningen sker i för- eller efterskott. Med hänsyn till domstolens avgörande kan konstateras att personen i den först illustrerade situationen kommer att bli skattefri för den retroaktiva löneutbetalningen med tillämpning av sexmånadersregeln. Detsamma kommer inte vara fallet för den person som illustrerades i den andra situationen. Den sist nämnda personen kommer inte att vara skattefri för den retroaktiva löneutbetalningen eftersom för tillämpningen av sexmånadersregeln krävs, att den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela den tid som är aktuell för att tillämpa sexmånadersregeln. Eftersom det har konstaterats att dessa personer befinner sig i jämförbara situationer, men ändå inte blir föremål för lika behandling, när

personen i den först illustrerade situationen blir skattefri men inte den andra personen som har illustrerats sista, innebär att diskriminering föreligger. Antingen kan det vara fråga om en öppen respektive dold diskriminering eller icke-diskriminerande restriktion. Öppen diskriminering kan inte anses föreligga i det här fallet, eftersom diskrimineringen inte är grundad på nationalitetskriteriet. Det är mer sannolikt att den olika behandlingen beträffande person i sista situationen, är fråga om en dold diskriminering. Dold diskriminering kan anses föreligga, eftersom sexmånadersregeln uppställer krav att den skattskyldige ska ha varit obegränsat skattskyldig här i landet under hela den tid som är aktuell för att regeln ska tillämpas. Diskrimineringen är baserad på en annan grund än nationalitet, dock blir resultatet detsamma som om det vore fråga om diskriminering p.g.a. nationalitet. Eftersom det är framförallt utländska medborgare som är begränsat skattskyldiga från början, genom att ställa upp ett sådant krav för sexmånadersregelns tillämplighet innebär det att de begränsat skattskyldiga som senare blir obegränsat skattskyldiga kommer att diskrimineras framförallt vid en retroaktiv löneutbetalning.

5.3 Kan sexmånadersregeln rättfärdigas?

Även om det har konstaterats att sexmånadersregeln är indirekt diskriminerande och därmed oförenlig med EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare, kan regeln under vissa omständigheter rättfärdigas. De rättfärdigande grunder som finns är antingen sådana undantag som finns stadgad i FEUF eller sådana undantag som följer av ”*rule of reason*”-doktrinen som har utarbetats av EUD i sin praxis.

Enligt de rättfärdigandegrunder, som framgår av fördraget, kan med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, nationella bestämmelser som medlemsstaterna tillämpar, accepteras även om de är oförenliga med EU-rätten. Sexmånadersregeln, enligt min åsikt kan inte utgöra en sådan grund som framgår av fördraget. Dessutom har EUD varit restriktiv vid tillämpning av dessa grunder och än så länge har inga bestämmelser på skatterättens område godtagits med tillämpning av dessa grunder. De rättfärdigandegrunder som har utarbetats genom EUD i sin praxis, kan istället tillämpas för rättfärdigande av sexmånadersregeln. Som EUD har konstaterats i *Gebhard*-målet, krävs fyra förutsättningar, som ska vara uppfyllda för att en nationell bestämmelse som hindrar eller resulterar i att utnyttjandet av de grundläggande friheterna blir mindre attraktivt, rättfärdigas. Dessa fyra förutsättningar är uttryck för ”*rule of reason*”-doktrinen. Först och främst ska bestämmelsen vara applicerbar på ett sätt som är icke-diskriminerande, den ska framträda som motiverad

med hänsyn till ett tvingande allmänintresse samt ha till syfte att tillförsäkra förverkligande av det syfte som den eftersträvar och vara proportionerlig. För att sexmånadersregeln ska kunna rättfärdigas krävs att regeln appliceras på ett sätt som är icke-diskriminerande. I det här fallet har konstaterats att sexmånadersregeln inte är direkt diskriminerande utan att den utgör en indirekt diskriminering. Första kriteriet är uppfyllt och innebär att ”*rule of reason*”-doktrinen kan tillämpas. För att kunna avgöra om de resterande kriterierna också är uppfyllda ska de rättfärdigande grunder som har accepterats av EUD analyseras för att sedan kunna dra en slutsats om även sexmånadersregeln kan rättfärdigas på samma sätt med tillämpning av dessa grunder.

Förhindrandet av skatteflykt som har behandlats först i uppsatsen, har accepterats som rättfärdigande grund, men enligt min åsikt kan denna rättfärdigande grund inte anses vara relevant för sexmånadersregelns rättfärdigande. Enligt den grunden krävs att behov av skydd föreligger, särskilt om det handlar om rent konstlade upplägg vilka saknar ekonomiskt stöd och används för att undgå de aktuella inhemska bestämmelserna. I det här fallet anser författaren till uppsatsen inte att risk föreligger för skatteflykt, som kan vara till grund att sexmånadersregeln rättfärdigas. Viktigt är att notera att EUD har i målet *Lasteyrie*, påpekat att ett generellt antagande om skatteflykt eller skatteundandragande inte kan komma i fråga då en fysisk person flyttar sin bosättning till en annan medlemsstat. Det faktum att personen i den sist illustrerade situationen har flyttat till Sverige, kan inte anses innebära att personen försöker undgå de inhemska bestämmelserna som var tillämpliga för personen innan denne flyttade till Sverige.

Däremot kan skattesystemets inre sammanhang, som är nästa rättfärdigande grund, anses vara relevant för rättfärdigande av sexmånadersregeln. I *Bachmann*-målet, ansåg EUD att i den belgiska lagstiftningen fanns en koppling mellan avdragsrätt för utbetalda premier och skattskyldighet för resulterande försäkringsbelopp. Om avdrag inte beviljades för dessa premier, undantogs de utfallande beloppen från skatteplikt. Enligt EUD kunde avdragsförbudet i den belgiska lagstiftningen rättfärdigas för att upprätthålla det inre sammanhanget i skattesystemet. Eftersom Sverige inte skulle vara berättigat att beskatta inkomsten för den person som illustrerades sist, om den retroaktiva lönen hade utbetalats som vanligt, d.v.s. inte i efterskott, kan med hänsyn till upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang, sexmånadersregeln rättfärdigas. Detta p.g.a. att Sverige varken skulle ha haft beskattningsrätt för den inkomst som skulle ha betalats på vanligt sätt, d.v.s. inte

retroaktivt, eller tog hänsyn till att bevilja skattefrihet enligt sexmånadersregeln, beträffande retroaktiv löneutbetalning. Vad gäller beviljandet av skattefrihet enligt sexmånadersregeln anses det finnas en koppling mellan att en skattskyldig som beviljas skattefriheten enligt regeln, ska vara skattskyldig för alla sina andra inkomster utöver de som blir föremål för skattefrihet enligt sexmånadersregeln. Vilket inte är fallet vad gäller den person som illustrerats i sista situationen. Denne skulle inte vara skattskyldig för inkomsten, om inte inkomsten hade blivit föremål för retroaktiv utbetalning. EUD har fastslagit i målet *Lankhorst Hoborst*, att skattesystemets inre sammanhang inte kan anföras som rättfärdigandegrund när regler är missgynnande utan att erbjuda uppvägande skatteförmåner för dessa skattesubjekt som har missgynnats. I det här fallet kan konstateras att regeln erbjuder uppvägande skatteförmåner då den inte skulle innebära att skatt uttogs för den inkomst som skulle ha betalats som vanligt, d.v.s. inte retroaktivt. Detta kan ses som en uppvägande skatteförmån medan det faktum som innebär att den obegränsat skattskyldige som har illustrerats i sista situationen, inte kommer att med tillämpning av sexmånadersregeln erhålla skattefrihet beträffande den retroaktiva inkomsten, är att anse som missgynnande. Vidare har EUD uttalat i det sist nämnda målet att kopplingen som ska finnas mellan skattefördelen och skattenackdelen måste finnas i ett och samma fall. Även detta kriterium är uppfyllt, eftersom det är personen i den sist illustrerade situationen som inte skulle ha varit skattskyldig för inkomsten om den inte hade utbetalats retroaktivt och det är fortfarande denne som inte kommer att bli skattefri för den retroaktiva inbetalningen med tillämpning av sexmånadersregeln. Med hänsyn till det anförda ska sexmånadersregeln enligt min åsikt kunna rättfärdigas.

Nästa steg är att pröva om regeln kan anses vara proportionerlig för att uppnå syftet. Enligt författaren till uppsatsen, är denna inskränkning väl ägnad att uppnå upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang, eftersom det endast är den retroaktiva inbetalningen som inte kommer att bli skattefri enligt sexmånadersregeln. Det är svårt att påpeka hur skattesystemets inre sammanhang skulle kunna upprätthållas på ett annat sätt som inte är lika inskränkande. Sexmånadersregeln skall anses vara proportionerlig och den sträcker sig inte utöver det som är nödvändigt att åstadkomma.

Vad gäller nästa rättfärdigandegrund, effektiv skattekontroll, är den heller inte relevant i det här fallet. Enligt min åsikt är rättfärdigandegrunden inte relevant då sexmånadersregeln inte har till ändamål att uppställa strängare övervakning för de skattskyldiga, som inte kan

tillämpa regeln för skattefrihet beträffande en retroaktiv löneutbetalning. Territorialitetsprincipen som är den sista rättfärdigande grund som har accepterats av EUD kan heller inte anses vara relevant i det här fallet, då denna grund har godtagits framförallt när det har handlat om avdrag som har nekats av verksamhetslandet för sådana förluster som har uppstått i bolag vilka var hemmahörande i hemviststaten. Med hänsyn till det är det svårt att kunna hänvisa till territorialitetsprincipen och hitta en koppling som skulle kunna göra att sexmånadersregeln också kunde rättfärdigas.

5.4 Slutsats

En obegränsat skattskyldig och en under intjänandet av lönen begränsat skattskyldig som senare blir obegränsat skattskyldig innan denne får en retroaktiv löneutbetalning, har ansetts befinna sig i jämförbara situationer. Detta eftersom båda var obegränsat skattskyldiga när den retroaktiva löneutbetalningen kom i fråga. Dessutom var dessa två personer skattskyldiga i en och samma stat och beskattningsunderlaget för dem var av samma karaktär. Då skattefrihet enligt sexmånadersregeln föreligger för den obegränsat skattskyldige men inte för den begränsat skattskyldige som senare blir obegränsat skattskyldig och därefter kommer den retroaktiva utbetalningen ifråga, anses det föreligga en dold diskriminering. Diskrimineringen anses vara dold eftersom den inte är grundad på nationalitetskriteriet men resultatet blir detsamma som om det vore fråga om diskriminering p.g.a. nationalitet. Trots att regeln ger upphov till dold diskriminering kan den rättfärdigas med hjälp av den s.k. ”*rule of reason*”-doktrinen. Det är skattesystemets inre sammanhang som har varit relevant för sexmånadersregelns rättfärdigande. Med hjälp av den har sexmånadersregeln ansetts kunna rättfärdigas.

Referenslista

EU-rätt

Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt

Fördraget om Europeiska Unionen

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

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

EU-domstolen

Mål 6/64 Flaminio Costa v. E.N.E.L. [1964] ECR 585

Mål 8/74 Procureur du Roi mot Benoît och Gustave Dassonville [1974] ECR 837

Mål C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, REG 2004, s. I-2409

Mål C-26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Netherlands Inland Revenue Administration [1963] ECR 1

Mål 36/74 Walrave och Koch mot Union Cycliste Internationale, (REG 1974, s 1405; Svensk specialutgåva, volym 2)

Mål 41/74 Van Duyn mot Home Office, REG 1974 s. 1337 (Svensk specialutgåva s. 389)

Mål C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, REG 1995 s. I-04165

Mål C-80/94 G.H.E.J. Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen, REG 1995, s. I-2493

Mål 106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA, REG 1978 s. 629 (Svensk specialutgåva s. 75)

Mål 120/78 Rewe-Zental AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (*"Cassis de Dijon"*), REG 1979 s. 649 (Svensk specialutgåva s. 377)

Mål C-150/04 Kommissionen mot Danmark, REG 2007 s. I-01163

Mål 152/73 Giovanni Maria Sotgiu mot Deutsche Bundespost, (REG 1974, s. 153; svensk specialutgåva, volym 2)

Mål C-157/07 Finanzamt für Körperschaften III in Berlin mot Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, REG 2008 s. I-08061

Mål C-168/01 Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën, REG 2003 s. I-09409

Referenslista

- Mål C-175/88** Klaus Biehl mot Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg, REG 1990 s. I-01779 (Svensk specialutgåva s. 399)
- Mål C-196/04** Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2006 s. I-07995
- Mål C-204/90** Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten, REG 1992 s. I-00249 (Svensk specialutgåva s. 31)
- Mål C-250/95** Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions, REG 1999 s. I-07641
- Mål C-264/96** Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), REG 1998 s. I-04695
- Mål 270/83** Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken (*"avoir fiscal"*), REG 1986 s. 273 (Svensk specialutgåva s. 389)
- Mål C-279/93** Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker, REG 1995 s. I-00225
- Mål C-288/89** Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda m.fl. mot Commissariaat voor de Media, REG 1991 s. I-04007 (Svensk specialutgåva s. I-00331)
- Mål C-290/04** FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH mot Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, REG 2006 s. I-09461
- Mål C-311/97** Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten), REG 1999 s. I-2651
- Mål C-324/00** Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurtp, REG 2002 s. I-11779
- Mål C-336/96** Makarna Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, REG 1998 s. I-02793
- Mål 352/85** Bond van Adverteerders m.fl. mot nederländska staten, REG 1988 s. 2085 (Svensk specialutgåva s. 449)
- 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 [1995] ECR I-4921
- Mål C-418/07** Société Papillon mot Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, REG 2006 s. I-00963
- Mål C-446/03** Marks & Spencer plc mot David Halsey (HM Inspector of Taxes), REG 2005, 2. I-10837
- Mål C-524/04** Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2007 s. I-02107

Generaladvokatens förslag till avgörande

Generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande, föredraget den 21 mars 2002, mål C-136/00 Rolf Dieter Danner, REG 2002 s. I-08147

Nationell rätt

Bokföringslag (1999:1078)

Folkbokföringslag (1991:481)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Kupongskattelag (1970:624)

Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

Regeringsrätten

RÅ 1981 not. 4

RÅ 1983 ref 1:58

RÅ 1997 ref. 25

RÅ 2002 not. 134

Förarbeten

Regeringens proposition 1984/85:175 – *om nya bosättningsregler i skattelagsstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöringen*

Regeringens proposition 1989/90:110 – *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*

Regeringens proposition 2004/05:19 – *Beskattning av utomlands bosatta*

Skatteverkets ställningstagande

Skatteverkets ställningstagande 2005-11-29, dnr 131 644328-05/111, *kan sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § IL tillämpas när personen inte har varit obegränsat skattskyldig hela perioden?*

Skatteverkets ställningstagande 2008-04-14, dnr 131 219580-08/111, *tillämpning av sexmånadersregeln vid flera anställningar*

SKV 352 utgåva 15, Handledning för internationell beskattning av inkomst vid 2011 års taxering

Litteratur

Bernitz, U. och Kjellgren, A. *Europarättens grunder*, upplaga 4, Norstedts Juridik, Mölnlycke 2010

Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, upplaga 2:1, Studentlitteratur AB, Polen 2007

Lodin, S. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, upplaga 13, Studentlitteratur, Danmark 2011

Pelin, L. *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, upplaga 4, Prose Design & Grafik, Lund 2006

Påhlsson, R. *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, Uppsala 2009

Sandgren, C. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, ämne material, metod och argumentation*, upplaga 2 Norstedts Juridik, Stockholm 2007

Ståhl, K. *Skatterna och den fria rörligheten inom EU-svensk skatterätt i förändring?* Stockholm oktober 2006

Ståhl, K, Österman R, med fler. *EU skatterätt*, upplaga 3, Iustus Förlag, Västerås 2011

Internetkällor

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:115:0361:0388:EN:PDF>, senast besökt: 2011-05-10

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/handledningarhandbocker.4.18e1b10334e8bc80005332.html>, senast besökt: 2011-05-10

