



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

SINK och A-SINK i strid med EU-rätten, trots assimilationsmöjligheten?

Diskriminering och rättfärdigande

Kandidatuppsats i Affärsjuridik

Författare: Agnes Nilsson

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 2012-05-14

Jönköping Maj 2012

Kandidatuppsats i Affärsjuridik

Titel:	SINK och A-SINK i strid med EU-rätten, trots assimilationsmöjligheten? – Diskriminering och rättfärdigande
Författare:	Agnes Nilsson
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2012-05-14
Ämnesord:	SINK, A-SINK, EU-rätt, diskriminering, rättfärdigande, assimilationsmöjlighet, inkomstbeskattning, kostnadsavdrag, C-440/08 Gielen, fri rörlighet för arbetstagare, neutralisering

Sammanfattning

Sveriges medlemskap i EU har, mot bakgrund av suveränitetsprincipen, inneburit att svenska bestämmelser på den direkta beskattningens område måste vara förenliga med de grundläggande friheter som stadgas i EUF-fördraget. Utomlands bosatta fysiska personer beskattas för tjänsteinkomst i enlighet med SINK eller A-SINK med en definitiv källskatt och inga kostnadsavdrag medges inom ramen för nämnda lagstiftning.

Nekande av kostnadsavdrag för utomlands bosatta har, vid bedömning i EUD, ansetts utgöra hinder mot de fria rörligheterna inom unionen. Detta på grund av att kostnader i direkt relation till förvärvandet av inkomsten är territoriellt avgränsningsbara då motsvarande intäkt beskattas inom Sverige. En skattskyldig enligt SINK eller A-SINK befinner sig således i en objektivt jämförbar situation med en obegränsat skattskyldig enligt IL. Då ska samma regler tillämpas för att diskriminering inte ska föreligga.

Assimilationsmöjligheten i SINK och A-SINK innebär att den skattskyldiga har att välja att beskattas enligt IL och således få tillgång till nämnda avdrag. En sådan lösning var tänkt att undanröja föreliggande diskriminering. I mål C-440/08 *Gielen* behandlade EUD en liknande lagvalsmöjlighet i nederländsk inkomstskattelagstiftning. Domstolen stadgade att en valmöjlighet för en skattskyldig att välja mellan diskriminerande och icke-diskriminerande lagstiftning inte utgjorde grund för neutralisering av föreliggande restriktion. Lagens beskaffenhet utgjorde fortfarande diskriminering. Författarens åsikt är vidare att rättfärdigande av diskrimineringen enligt rule of reason, med hänsyn till assimilationsmöjligheten, inte kan ske. Det skulle medföra en betungande börda för den enskilda att påföras skyldighet att inge inkomstdeklaration både i Sverige och i hemstaten. Således är assimilationsmöjligheten varken effektiv eller proportionerlig i förhållande till sitt syfte.

Bachelors Thesis in Commercial Law and Tax Law

Title:	SINK and A-SINK in breach of EU-law, despite the possibility of assimilation? – Discrimination and justification
Author:	Agnes Nilsson
Tutor:	Pernilla Rendahl
Date:	2012-05-14
Ämnesord	SINK, A-SINK, EU-law, discrimination, justification, possibility of assimilation, income tax, income related deduction, C-440/08 Gielen, free movement of persons, neutrilization

Abstract

Sweden's EU membership has, in the light of the principle of sovereignty, meant that the Swedish rules on direct taxation must be compatible with the fundamental freedoms enshrined in the TFEU. Nonresident individuals are taxed on income from salaried employment in accordance with SINK or A-SINK with a final withholding tax and no expense deduction allowed under this legislation.

Negation of cost deductions for non-residents have, in the assessment of EUD, been regarded as obstacles to freedom of movement within the Union. The reason for this is that the costs of the direct relation to the acquisition of income is retainable within a certain territory since the corresponding income is taxed in Sweden. A person subject to income taxation in accordance with SINK or A-SINK is thus in an objectively comparable situation with a person subject to income taxation in accordance with IL. Then the same rules shall be applied to ensure non-existence of discrimination.

The possibility of assimilation in SINK and A-SINK implies that the taxpayers may choose to be taxed in accordance with IL and thus gain access to those deductions. Such a solution was designed to eliminate this discrimination. In Case 440/08 *Gielen*, the EUD treated a similar regulation in Dutch income tax law. The court decreeded that an option for a taxpayer to choose between discriminatory and non-discriminatory regulations was not enough to neutralize the present restriction.

The author's view is that the justification of discrimination under the rule of reason, in view of the possibility of assimilation, can not be done. It would impose an onerous burden on the individual who then bears the obligation to lodge an income tax return, both in Sweden and in the country of origin. Thus, the possibility of assimilation is neither effective nor proportionate in relation to its purpose.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	3
1.3	Metod och material.....	3
1.4	Disposition.....	4
2	Gällande EU-rätt i relation till nationella regler för individbeskattning av tjänsteinkomst	6
2.1	EU:s syfte idag och konsekvenser av medlemskap	6
2.2	De fria rörligheterna.....	7
	2.2.1 Diskriminerings- och restriktionsförbudet.....	8
	2.2.2 Rättfärdigande av diskriminering	10
2.3	EU-rätten i förhållande till SINK och A-SINK	11
3	Svensk rätt.....	13
3.1	Beskattning av tjänsteinkomst enligt IL	13
3.2	SINK och A-SINK	14
	3.2.1 Beskattning av tjänsteinkomst enligt SINK och A- SINK	14
	3.2.2 EUD:s underkännande av SINK i C-169/03 <i>Wallentin</i>	14
	3.2.3 Assimilationsmöjligheten och medgivande av personliga avdrag	16
3.3	Sammanfattning	18
4	Diskriminering och rättfärdigande i relation till SINK och A-SINK?.....	19
4.1	Diskriminering.....	19
	4.1.1 Inledning	19
	4.1.2 C-234/01 <i>Gerritse</i> – Diskriminering av utomlands bosatta att inte medge kostnadsavdrag?	19
4.2	Rättfärdigande.....	20
	4.2.1 Inledning	20
	4.2.2 C-204/90 <i>Bachmann</i> – Skattesystemets inre sammanhang	20
	4.2.3 C-250/95 <i>Futura Participations</i> – Den skatterättsliga territorialitetsprincipen.....	21
4.3	Sammanfattning	22
5	C-440/08 <i>Gielen</i> – Assimilationsmöjligheten	23
5.1	Inledning.....	23
5.2	Omständigheter.....	23
5.3	Domskal	23
5.4	Generaladvokatens förslag till avgörande	24
5.5	Sammanfattande kommentar	26
6	Är SINK och A-SINK oförenliga med EU-rätten?.....	28
6.1	Diskrimineringsanalys	28
	6.1.1 Kan diskrimineringen neutraliseras?.....	29

6.1.2	Utgör SINK och A-SINK diskriminerande bestämmelser?	30
6.2	Rättfärdigandeanalys	30
6.2.1	Den principiellt accepterade rättfärdigandegrunderna	30
6.2.2	Rule of reason	31
7	Slutsats	33
	Referenslista	34

I Inledning

I.1 Bakgrund

Sveriges inträde i Europeiska Unionen (EU), 1995,¹ innebar att nationen överlät en del av sin suveränitet och är nu underkastad unionsrätten – suveränitetsprincipen.² Medlemsländerna är dock själva fria att råda över skattebasen på den direkta beskattningens område, men EU håller ett vakande öga över besluten för att fastställa att de är förenliga med EU:s grundläggande friheter.³

Utomlands bosatta som erhåller tjänsteinkomst i Sverige beskattas enligt *lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta* (SINK) eller, i fråga om artister och idrottsmän, *lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.* (A-SINK).⁴ Skattesatsen är definitiv om 25 procent (15 procent för artister och idrottsmän) och kostnadsavdrag medges ej vid beskattning i enlighet med dessa lagar.⁵ Fysiska personer som är obegränsat skatteskyldiga beskattas istället för tjänsteinkomst enligt *inkomstskattelagen (1999:1229)* (IL) med en progressiv skattesats på omkring 30 procent. Kostnadsavdrag beviljas för diverse utgifter relaterade till arbetet.⁶

Inom EU stadgas, i ett av grundfördragen, grundläggande friheter som medlemsstaterna måste ta hänsyn till vid lagstiftande och regelbildande. En av dessa friheter är fri rörlighet av arbetstagare. Denna rätt innebär att arbetstagare bosatta i en medlemsstat ska kunna röra sig fritt över unionsgränserna utan att diskrimineras av reglering på grund av nationalitet.⁷ Det ska vara lika attraktivt för arbetstagaren att uppbära inkomst i land A som i land B. Regler som utgör hinder för denna rätt ska undanröjas så till vida att de inte kan rättfärdigas enligt ett de rättfärdigandegrunder som stadgas i EUF-fördraget eller genom

¹ Avtalet undertecknades vid EU-toppmötet på Korfu sommaren 1994. Beslutet fattades formellt av Sveriges riksdag den 15:e december 1994 efter folkomröstning den 13:e november samma år.

² C-6/64, *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, 1964 ECR p. 585.

³ C-270/83 *Commission mot France [Avoir-fiscal]*, 1986 ECR, s. I-273, p. 24.

⁴ 3§ och 5§ SINK och 4§ och 7§ A-SINK.

⁵ 7§ SINK och 9§ A-SINK.

⁶ 1 kap 3§ 1 st 1p. och 4-5§§ och 12 kap IL

⁷ Art. 45 EUF-fördraget.

praxis.⁸ Syftet med de grundläggande friheterna är att främja den interna marknaden som innebär att EU ska fungera som en harmoniserad gränslös marknad.⁹

EU-domstolen (EUD) har slagit fast att diskriminering mot de grundläggande friheterna endast kan anses föreligga om samma regler tillämpas på objektivet olika situationer eller om olika regler tillämpas på objektivet jämförbara situationer.¹⁰ Med andra ord föreligger diskriminering om en obegränsat skattskyldig och en utomlands bosatt i Sverige beskattas i enlighet med olika regler men befinner sig i en objektivet jämförbar situation.

Tidigare nekades kostnadsavdrag helt vid beskattning av utomlands bosatta. För de fall den utomlands bosatta befann sig i en objektivet jämförbar situation med en obegränsat skattskyldig diskriminerades således den förstnämnda. Problematiken med att utomlands bosatta helt nekades kostnadsavdrag skulle lösas med en möjlighet för skattskyldiga enligt SINK och A-SINK att aktivt välja att istället beskattas enligt IL och således åtnjuta avdrag för kostnader relaterade till arbetet¹¹ – även kallad assimilationsmöjlighet.¹²

I mål C-440/08 *Gielen*¹³ behandlade EUD nederländsk skattelagstiftnings förenlighet med de grundläggande friheterna. I Nederländerna fanns en liknande assimilationsmöjlighet som nu återfinns i SINK och A-SINK. Domstolen besvarade huruvida assimilationsmöjligheten eliminerade diskrimineringen men inte på frågan hur lagvalsmöjligheten inverkar på rättfärdigande av sådan diskriminering.

⁸ Art 45 EUF-fördraget och bl.a. C-8/74 *Procureur du Roi mot Benoît och Gustave Dassonville* (ECR 1974, s. 837), C-120/78, *Reve-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, [*Cassis de Dijon*] (ECR 1979, s. 649), C-55/94, *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano* (REG 1995, s. I-04165), C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten* (REG 1992, s. I00249) och C-55/98 och C-250/95, *Futura Participations SA and Singer mot Administration des contributions* (ECR 1997, s. I-02471).

⁹ Det framgår av ingresserna till grundfördragen, EU-fördraget och EUF-fördraget.

¹⁰ Se bl. a. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker* (ECR 1995, s. I-00225), p. 31-32, C-391/97, *Frans Gschwind mot Finanzamt Aachen-Außenstadt* (REG 1999, s. I-5451), p. 22, C-87/99, *Patrick Zurstrassen mot Administration des contributions directes* (REG 2000, s. I-3337), p. 21, C-234/01, *Arnaud Gerritse mot Finanzamt Neukölln-Nord* (REG 2003, s. I-5933), p. 43, och C-169/03, *Florian W. Wallentin mot Riksskatteverket* (ECR 2004, s. I-06443), p. 15.

¹¹ 4§ SINK och 5a§ A-SINK.

¹² Författaren har valt att använda sig av EUD:s begrepp för motsvarande lagvalsmöjlighet. C-440/08, *F. Gielen mot Staatssecretaris van Financiën*, Report of cases 2010, s. I-02323.

¹³ C-440/08, *Gielen*.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med arbetet är att diskutera huruvida den svenska skattelagstiftningen, SINK och A-SINK, står i strid med EU-rättens fria rörlighet för arbetstagare på grund av att kostnadsavdrag inte medges inom ramen för ovan nämnda lagar. Om författarens åsikt är att så är fallet analyseras frågan om diskrimineringen kan rättfärdigas med hänsyn till assimilationsmöjligheten.

Arbetet kommer i EU-rättshänseende att avgränsas till att i första rummet behandla den grundläggande frihet som är relevant för individbeskattning av tjänsteinkomst, d.v.s. fri rörlighet för arbetstagare och SINK och A-SINK:s förenlighet med denna. Konsekvenser av en eventuell oförenlighet med unionsrätten kommer vidare inte att beskrivas eftersom det inte inryms i syftet med uppsatsen.

Sekundärrätten inom EU på den direkta beskattningens område och dubbelbeskattningsavtal mellan medlemsstaterna berörs inte. Fokus ligger istället på rättsfall som belyser problematiken i förhållande till SINK och A-SINK.

Författaren är medveten om att det föreligger fler principiellt accepterade rättfärdigande grunder på den direkta beskattningens område än de som hanteras i arbetet. Dock avgränsas uppsatsen till att inte redogöra för en *effektiv skattekontroll* och *förhindrande av skatteflykt*. Skälet är att den förstnämnda rättfärdigande grunden inte behandlats av EUD i relationen mellan medlemsstater och den sistnämnda inte kan anses vara utgöra skäl till källbeskattning enligt SINK och A-SINK.

Rätten till personliga avdrag behandlas i uppsatsen i syfte att förklara avdragens olika karaktärer och varför EUD:s diskrimineringsanalys skiljer sig beroende på avdragstyp. Dock inryms inte i syftet att djupare analysera svensk lagstiftnings förenlighet med EU-rätt i detta avseende.

1.3 Metod och material

EU-rätten hanteras främst primärt genom grundfördragen, EU-fördraget och EUF-fördraget. Unionsrätten är även mycket rättsfallsorienterad. EUD i egenskap av fördragstolkare, utgör en förlängning av EU-lagstiftning innebärande att praxis har tillmätts ett högt rättskällevärde. Ovan nämnda rättskällor har använts för att beskriva EU-rätten i relevanta delar.

Urvalet av rättsfall har gjorts genom beaktande av generalitet och inkasu.¹⁴ De rättsfall som har kunnat appliceras i ett större sammanhang (generalitet) har ålagts stor tyngd och rättsfall som förhåller sig till det enskilda fallet (inkasu) har valts bort av författaren. Särskilt har ett antal mål behandlats då de har generalitet gentemot nationell skattelagstiftnings oförenlighet med de grundläggande friheterna. Mål C-169/03 *Wallentin* refereras som ett led i beskrivningen av EUD:s underkännande av SINK för att belysa domstolens syn på oförenligheten att neka utomlands bosatta personliga avdrag.

Vidare återges mål C-234/01 *Gerritse* i syfte att utreda vad som utgör oförenlighet vid nekande av kostnadsavdrag för utomlands bosatta. Mål C-204/90 *Bachmann* och C-250/95 *Futura participations* anger därtill två specifika grunder för rättfärdigande som har accepterats av EUD i fall där diskriminering föreligger. Dessa fall bereder läsaren med kunskap om vad som kan utgöra diskriminering och vad som kan rättfärdiga en sådan restriktion.

Mål C-440/08 *Gielen* är det fall som har störst inverkan på författarens analys och slutsats då det behandlar diskriminering på grund av nationalitet efter införd assimilationsmöjlighet. I anslutning till sistnämnda rättsfall har generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande studerats då handlingen tillmättes stor betydelse av domstolen i målet. Vidare anger Ruiz-Jarabo Colomer hur en rättfärdigandeanalys skulle kunna se ut med beaktande av lagvalsmöjligheten vilket föreligger relevant för författarens syftesbeskrivning.

Svensk lagstiftning på området, IL, SINK och A-SINK behandlas med betänkande av rättshierarkin. En uppfattning om nämnda lagars övergripande struktur är nödvändig för att bereda läsaren med kunskap om vad som utgör eventuell oförenlighet med EU-rätten. Förarbeten till SINK och A-SINK med anledning av lagrummens reviderande har behandlats för att få en inblick i lagstiftarens åsyftade resultat av lagändringen.

Doktrin på EU-rättens område har behandlats restriktivt och källkritiskt med primärkällan i fokus och utgör således endast ett komplement till författarens beskrivning av EU-rätten.

1.4 Disposition

I arbetets deskriptiva delar redogör författaren inledningsvis för grundläggande EU-rätt i relation till svensk reglering av tjänsteinkomstbeskattning för fysiska personer. Därefter följer en beskrivning av den svenska rätt som är relevant i sammanhanget, d.v.s. IL, SINK och A-SINK. Beskrivningen av nationell reglering innefattar lagens struktur, lagstiftarens

¹⁴ Pahlsson, R, *Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys*.

syfte och lagens förändring på avgränsade områden. Sedermera sker en redogörelse för praxis från EUD som påverkar bedömningen av SINK och A-SINK:s förenlighet med EU-rätt och vidare refereras ett förhandavgörande som behandlar förenligheten av inkomstskatteregler för utomlands bosatta med hänsyn till assimilationsmöjligheten. Härefter följer arbetets analytiska del där författaren återkopplar till behandlat material och utvärderar informationen som ligger för handen för att leda fram till en slutsats.

2 Gällande EU-rätt i relation till nationella regler för individbeskattning av tjänsteinkomst

2.1 EU:s syfte idag och konsekvenser av medlemskap

För att senare kunna analysera huruvida SINK och A-SINK utgör diskriminerande regler i förhållande till EU-rätten och rättfärdigande av eventuella hinder är det viktigt att förstå de relevanta delarna i det EU-rättsliga systemet. Nedan kommer att redogöras brett för unionens syfte och ställning i förhållande till medlemsstaterna. Författaren kommer även att redogöra för de regler som SINK och A-SINK kan anses strida mot, samt hur restriktioner mot dessa regler kan rättfärdigas.

EU:s syftesformuleringar i grundfördragen¹⁵ är mycket breda och det är därför svårt att i korthet förklara dessa men de kan sammanfattas till en kontenta av vad EU söker att främja. Redan i ingressen till *fördraget om Europeiska unionen* (EU-fördraget) och *fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (EUF-fördraget) framkommer att EU ska verka för att bevara de universella värden som utvecklats i Europa genom tiderna: frihet, demokrati, jämlikhet och rättsstaten. Målet är att stärka solidariteten och respekten mellan folket i medlemsstaterna på en stark demokratisk bas. Detta ska uppnås genom samarbete mellan medlemsstaterna i eftersträvan av en ekonomisk konvergens och en inre marknad som en sömlös gemensam marknad inom unionen.¹⁶

För att kunna leda medlemsstaterna i målet att uppnå syftet krävs att EU har befogenhet att styra över nationella angelägenheter som kan vara av betydelse för unionen. Av praxis följer att EU-rätt är överordnad nationell rätt – suveränitetsprincipen.¹⁷ Således utgör EU-lagstiftning *lex superior*. Genom att anta medlemskap godkänner nationerna att underkasta sig unionen som överordnat organ med tilldelade befogenheter och inskränka sina suveräna rättigheter.¹⁸ Medlemsstaterna måste därför på grund av sin subsidiära ställning ta hänsyn till bindande lagstiftning och rättsakter från EU. Nationella domstolar ska tillämpa EU-rätt i sin helhet och regler som står i konflikt med unionsrätten ska ändras eller upphävas.¹⁹

¹⁵ EU-fördraget och EUF-fördraget.

¹⁶ Ingressen till EU-fördraget och EUF-fördraget.

¹⁷ C-6/64, *Costa mot E.N.E.L.*, p. 3 och vidare i bl.a. C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming Van Gend & Loos mot Netherlands Inland Revenueadministratie* (ECR 1963, s. 1), p. 3.

¹⁸ Art 1 EU-fördraget.

¹⁹ C-106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA* (ECR 1978 s. 629), p. 24.

Primärrätten är den grundläggande rätten inom EU och innefattar grundfördragen tillsammans med de ändringar som skett genom ändingsfördragen. Fördragen kan ses som EU-lagstiftning och ska vara direkt bindande för samtliga medlemsstater.²⁰

Förhandavgöranden från EUD avser tolkning av fördragen, eller giltighet och tolkning av andra unionsakter, på begäran av medlemsstaterna. De första instanserna i nationell domstol har rätt att begära ett sådant avgörande om de anser att ett EU-rättsligt förhållande är oklart och klarhet krävs för att kunna besvara sakfrågan. Sista instans har däremot en skyldighet att begära sådan tolkning. Domar från EUD utgör således en förklaring av fördragens innebörd och omfattning och är alltså inte domar som är direkt anknyta till sakfrågan. Domstolen är vidare endast behörig att besvara den hänskjutna frågan från nationell domstol.²¹

2.2 De fria rörligheterna

Strävan efter, och upprätthållandet av, den inre marknaden sker genom fyra grundläggande friheter som medborgare inom EU ska vara försäkrade om, inom ramen för fördragen. Friheterna utgörs av fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital.²² Den av de fyra friheterna som kan komma att bli aktuell i utredandet av frågeställningen huruvida SINK och A-SINK strider mot EU-rätten är *fri rörlighet för personer* och det är därför denna frihet som kommer att behandlas mer ingående.

Som tidigare nämnts kräver målet med en den intern marknad att EU har befogenhet att upprätta reglering som medlemsstaterna är bundna av²³ för att kunna sanktionera lagstiftning som hämmar de grundläggande friheterna. Den fria rörligheten av personer innefattar *fri rörlighet för arbetstagare*²⁴ och *etableringsrätten*. Den sistnämnda avser personers rätt att fritt etablera sin näringsverksamhet i annan medlemsstat, samt upprätta kontor, filialer och dotterbolag.²⁵ Det innebär att etableringsrätten endast kan åtnjutas av den som bedriver näringsverksamhet. Då arbetet är inriktat på individbeskattning av tjänsteinkomst

²⁰ Art. 1 EU-fördraget och Art. 1 EUF-fördraget och C-26/62, *Van Gend en Loos*, s. 12-13.

²¹ Art. 267 EUF-fördraget.

²² Art. 26 p. 1-2 EUF-fördraget.

²³ Art. 18 EUF-fördraget.

²⁴ Art. 45 EUF-fördraget.

²⁵ EUF-fördraget, art 49.

är arbetstagares grundläggande rätt således det intressanta i sammanhanget och etableringsrätten kommer därför inte att utvecklas vidare.

EUF-fördraget stadgar att fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom unionen genom ett förbud mot diskriminering på grund av nationalitet. Diskrimineringsförbudet avser lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.²⁶ Frånsett anställning i offentlig tjänst²⁷ omfattar rätten att:

- a.) *anta faktiska erbjudanden om anställning,*
- b.) *förflytta sig fritt inom medlemsstatens territorium för detta ändamål,*
- c.) *uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten,*
- d.) *stanna kvar inom en medlemsstat territorium efter att ha varit anställd där , på villkor som ska fastställas av kommissionen i förordningar.²⁸*

SINK och A-SINK, får, mot bakgrund av vad som nu sagts, inte strida mot fri rörlighet av arbetstagare eftersom Sverige är underkastade EU-rätten.

2.2.1 Diskriminerings- och restriktionsförbudet

Icke-diskriminering är en EU-rättslig princip som innefattar många områden såsom jämställdhet, sexuell läggning och religion m.m..²⁹ Det relevanta att utreda i ljuset av syftet med arbetet är dock diskriminering på grund av nationalitet³⁰ i relation till de grundläggande friheterna, då främst fri rörlighet av arbetstagare. Diskriminering på grund av nationalitet är ett generellt diskrimineringsförbud inom unionen och de grundläggande friheterna utgör *lex specialis* i förhållande till förbudet.³¹ Vid tolkning av bestämmelser gällande någon av de grundläggande friheterna i fördragen behöver EUD således inte tolka det generella diskrimineringsförbudet.³²

²⁶ Art. 45 p. 1-2 EUF-fördraget.

²⁷ Art. 45 p. 4 EUF-fördraget.

²⁸ Art. 45 p. 3 a-d EUF-fördraget.

²⁹ Se t. ex. art. 19 p. 1 EUF-fördraget.

³⁰ Art. 18 EUF-fördraget.

³¹ Art. 18 EUF-fördraget, om diskrimineringsförbud p.g.a. nationalitet i jämförelse med de grundläggande friheterna i art. 45, 49, 56 och 63.

³² Se t. ex. C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc mot Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs* (ECR 1999, s. I-2651), p. 20.

Övergripande för subjekten som skyddas av den fria rörligheten är att de ska kunna röra sig över gränserna utan att diskrimineras på grund av dess ursprung. Nationell lagstiftning får i detta avseende inte utgöra ett hinder för utövandet av friheterna. Det ska inte vara mindre attraktivt för en medborgare i en stat att sälja varor, utföra tjänster, arbeta eller inneha kapital i en annan medlemsstat än det är för en medborgare i den staten.³³ Mot bakgrund av detta kan förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet ses som ett styrande instrument för hur de grundläggande friheterna ska upprätthållas.

Diskriminering kan kategoriseras i öppen- eller dold diskriminering beroende på syftet med regleringen. *Öppen diskriminering* (även kallad *direkt diskriminering*) föreligger när syftet med en bestämmelse är att missgynna personer på grund av nationalitet. *Dold diskriminering* däremot (även kallad *indirekt diskriminering*) ligger för handen när syftet med bestämmelsen inte är att missgynna, men effekten blir sådan att personer diskrimineras på grund av nationalitet. Båda dessa typer av diskriminering strider mot reglerna om likabehandling inom unionen.³⁴

Varje öppen eller dold diskriminering i förhållande till de fria rörligheterna utgör en restriktion men det förekommer även icke-diskriminerande restriktioner. Sådana åtgärder utgör hinder mot friheterna utan att vara diskriminerande eftersom de appliceras utan att göra skillnad på olika situationer.³⁵

Diskriminering kan enligt EUD endast anses föreligga om samma regler tillämpas på olika situationer eller om olika regler tillämpas på objektivt jämförbara situationer, en bedömning som görs genom en *diskrimineringsanalys* (även kallad *restriktionsanalys*).³⁶ I relation till direkt beskattning innebär detta att om en obegränsat skatteskyldig och en utomlands bosatt befinner sig i objektivt jämförbara situationer och olika reglering tillämpas på dem utgör detta således diskriminering i enlighet med EU-rätten.

En slutlig notis är att etableringsrätten enligt ordalydelsen i EUF-fördraget innefattar ett restriktionsförbud jämte diskrimineringsförbudet³⁷ medan fri rörlighet för arbetstagare

³³ Art. 45, 49, 56 och 63 EUF-fördraget.

³⁴ Se t. ex. C-279/93, *Schumacker*, p. 26 och C-440/08, *Gielen*, p. 37.

³⁵ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 233.

³⁶ C-279/93, *Schumacker*, p. 30, C-311/91, *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio [grekiska staten]* (REG 1999, s I-2651), p.26 och C-513/04, *Mark Kerkhaert and Bernadette Morres mot Belgian state*, (ECR 2006, s. I-10967), p. 19.

³⁷ Art. 49 EUF-fördraget.

endast stadgar ett förbud mot diskriminering³⁸. Dock har EU-domstolen uttalat att icke-diskriminerande restriktioner, även mot denna frihet, ska avlysas.³⁹

2.2.2 Rättfärdigande av diskriminering

Diskrimineringsförbudet är dock inte absolut. En bestämmelse som utgör en restriktion eller diskriminering mot de grundläggande friheterna kan i vissa fall motiveras. Om regeln funnits utgöra diskriminering av rättigheterna enligt unionsrätten i en restriktionsprövning förblir den så, men genom en rättfärdigandeprövning kan restriktionen godkännas.⁴⁰ Det medför att oförenligheten med EU-rätten blir förenlig trots att diskriminering föreligger.

Restriktioner mot de fria rörligheterna kan i viss mån rättfärdigas inte bara på grundval av vad som uttryckligen stadgas i fördragen utan även med hjälp av modeller framtagna ur praxis. Det finns alltså utrymme för restriktioner som kan anses vara motiverade även på andra grunder.⁴¹ Rättfärdigande av öppen- och dold diskriminering skiljer sig åt i detta avseende.

Öppen diskriminering kan endast rättfärdigas mot bakgrund av de hårt hållna rättfärdigandegrunderna i EUF-fördraget, dvs. allmän ordning säkerhet och hälsa.⁴² Dold diskriminering kan även rättfärdigas genom den praxis-utvecklade *rule of reason-doktrinen*.⁴³

Genom mål C-55/94 *Gebhard* gav EUD uttryck för ett starkt sammanhang mellan friheterna då de befäste att den tidigare utvecklade prövningsmodellen för att motivera restriktioner mot fri rörlighet av varor - *rule-of-reason-doktrinen*⁴⁴ - skulle appliceras på alla fyra friheter.⁴⁵ Om SINK och A-SINK-reglerna innebär en indirekt diskriminering mot fri rörlighet för arbetstagare är det således genom *rule of reason* som restriktionen kan rättfärdigas.

³⁸ Art. 45 EUF-fördraget.

³⁹ C-415/93, *Union royale belge des sociétés de football association ASBL mot Jean-Marc Bosman*, ECR 1995, s. I-04921, p. 97.

⁴⁰ Ståhl, Persson Österman, Hilling, Öberg, *EU-skatterätt*, 2011, s. 75.

⁴¹ Se t. ex. C-55/94, *Gebhard*, p. 37, C-204/90, *Bachmann*, p 21-28. och C-55/98, C-250/95, *Futura Participations* p.20-22, och C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën* (REG 2003, s. I-09409), p. 29-34.

⁴² Art. 45.3 EUF-fördraget.

⁴³ C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, p. 32.

⁴⁴ *Rule-of-reason-doktrinen* utvecklades främst genom mål C-8/74 *Dassonville*, och C-120/78, *Cassis de Dijon*.

⁴⁵ C-55/94 *Gebhard*, p. 37.

Rule of reason innebär att om en nationell åtgärd som utgör ett hinder mot de grundläggande friheterna, eller gör det mindre attraktivt att utöva dessa, uppfyller fyra kumulativa kriterier ska den anses rättfärdigad:

1. Åtgärden ska tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt,
2. åtgärden ska vara motiverad med hänsyn till allmänintresse,
3. åtgärden ska vara lämplig för att uppnå sitt syfte och
4. åtgärden ska vara proportionerlig i förhållande till sitt syfte.

Det föreligger även särskilda rättfärdigandegrunder som är principiellt accepterade av EUD. Dessa kommer att behandlas senare.

2.3 EU-rätten i förhållande till SINK och A-SINK

Skatt kan kategoriseras i direkt- eller indirekt skatt. *Indirekt skatt* är sådan skatt som bakas in i det pris man betalar för något, t ex moms på varor och tjänster. Inkomstskatt, som behandlas i arbetet, går under begreppet *direkt skatt* där den som betalar skatten (skattesubjektet) även är den som bär kostnaden (skatteobjektet). Den skatteskyldiga beskattas för inkomsten som han eller hon uppburit. EU har befogenhet att harmonisera lagar som rör indirekt skatt om så krävs med hänsyn till den inre marknaden och undvikande av snedvridning av konkurrensen.⁴⁶ På den indirekta beskattningens område har unionen kommit långt med harmoniseringen genom denna befogenhet som bottnar i att indirekta skatter, såsom moms, ofta har internationell anknytning.⁴⁷

Generellt gäller dock enhällighet för att utfärda direktiv om tillnärmning av lagar och författningar i medlemsstaterna som har effekt för den interna marknaden.⁴⁸ Detta försvårar harmoniseringen av lagar rörande direkt beskattning. EU har dock delad befogenhet med medlemsstaterna på den interna marknaden⁴⁹ vilket innebär att de har rätt att lägga sig i nationell reglering mot bakgrund av diskriminerings- och restriktionsförbudet mot de fria rörligheterna, så även på den direkta beskattningens område.⁵⁰

⁴⁶ Art. 113 EUF-fördraget.

⁴⁷ Steiner, Woods, *EU Law*, s.410.

⁴⁸ Art. 115 EUF-fördraget.

⁴⁹ Art. 4.2 a EUF-fördraget.

⁵⁰ C-270/83, *Avoir-fiscal*, p. 24.

Sverige har således befogenheten att råda över reglering gällande direkt beskattning inom staten. Med det sagt får svensk reglering, såsom SINK och A-SINK, inte utgöra diskriminerande regler i relation till de fria rörligheterna i EUF-fördraget. Är regeln ändå diskriminerande krävs att den kan rättfärdigas för att vara förenlig med EU-rätten.

3 Svensk rätt

3.1 Beskattning av tjänsteinkomst enligt IL

Obegränsat skatteskyldiga fysiska personer beskattas för tjänsteinkomster enligt IL.⁵¹ Skattesatsen är progressiv med hänsyn tagen till personliga avdrag och kostnadsavdrag som undantas beskattning.⁵² Obegränsad skattskyldighet för fysiska personer bestäms med hjälp av tre kriterier; Den som är bosatt, stadigvarande vistas eller har väsentlig anknytning och tidigare varit bosatt här är också obegränsat skatteskyldig i landet. Bedömningen av huruvida en person har väsentlig anknytning till Sverige görs genom en avvägning av mer eller mindre starka anknytningsfaktorer.⁵³ I sammanhanget bör noteras att medborgarskap inte är något omedelbart krav utan endast en av anknytningsfaktorerna för väsentlig anknytning.

Obegränsad skattskyldighet medför att en person är skattskyldig för samtliga inkomster både i, och utanför, Sverige.⁵⁴ Detta ger uttryck för *hemvistprincipen* som innebär att skatteobjektet, d.v.s. personens härkomst som står i fokus. Där personen har hemvist är också där han eller hon ska beskattas för sin världsvida inkomst.⁵⁵

Begränsad skattskyldighet avgörs främst genom en negativ tolkning av obegränsad skattskyldighet. Den som inte är obegränsat skattskyldig är alltså begränsat skattskyldig.⁵⁶ Beskattning av tjänsteinkomst för begränsat skattskyldiga sker, med hänvisning från IL, i enlighet med SINK eller A-SINK.⁵⁷

⁵¹ 1 kap 3§ 1 st 1p. och 4§ IL.

⁵² 1 kap 5§ och 12 och 62-63 kap IL.

⁵³ 3 kap 3§ 1 st och 7§ IL.

⁵⁴ 3 kap 8§ IL. I realiteten innebär detta stadgande att Sverige har ett skatteanspråk på alla inkomster, men skatteavtal eller intern rätt kan leda till att inkomsten beskattas i ett annat land som också har ett skatteanspråk.

⁵⁵ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 23.

⁵⁶ 3 kap 17§ 1 p. IL.

⁵⁷ 3 kap 18§ 1 st 1-2 p. IL.

3.2 SINK och A-SINK

3.2.1 Beskattning av tjänsteinkomst enligt SINK och A-SINK

SINK och A-SINK ger uttryck för källstatsprincipen med innebörden att det är skattesubjektet d.v.s. inkomstens, härkomst som står i fokus. Där inkomsten är intjänad är också där den ska beskattas.⁵⁸

En begränsat skatteskyldig fysisk person beskattas alltså för tjänsteinkomst enligt SINK eller, för inkomst från utförande och arrangerande av artistisk verksamhet, enligt A-SINK.⁵⁹ Skatteskyldiga enligt SINK beskattas med en definitiv källskatt om 25 procent, och skatteskyldiga för inkomst hänförd till artistisk verksamhet beskattas med 15 procent enligt A-SINK. Kostnadsavdrag ligger utanför ramen av beskattning enligt nämnda lagrum.⁶⁰ Detta ska behandlas mer ingående.

Beskattning i enlighet med SINK och A-SINK medför vidare att den skatteskyldige inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration. Befriande av en sådan skyldighet är ett av skälen till att en definitiv skattesats tillämpas för utomlands bosatta. De anses ha svårt att sätta sig in i det svenska skatterättsliga systemet och därav ska beskattningen vara enkel att förstå och tillämpa för den enskilda.⁶¹

EUD underkände, genom mål C-169/03 *Wallentin*, SINK:s tidigare uppbyggnad på grund av att rätt till personliga avdrag saknades. I vissa fall utgjorde det diskriminering i enlighet med fri rörlighet för arbetstagare. Det finns anledning att upplysa läsaren om diskrimineringen som EUD ansåg föreliggande för att sedan beskriva problematikens avhjälpan.

3.2.2 EUD:s underkännande av SINK i C-169/03 *Wallentin*

En tysk student, Florian Wallentin, befann sig i tvist med Skatteverket med anledning av att han begärt att få tjänsteinkomst, intjänad i Sverige, undantagen inkomstskatt med hänsyn till personliga förhållanden. Begäran avslogs eftersom beskattning enligt SINK medförde att inga avdrag medgavs utan skatten utgjordes av en definitiv källskatt på 25 procent.

⁵⁸ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 24.

⁵⁹ 3§ och 5§ 1 st 1-2 p. SINK och 4§ och 7§ A-SINK. (För definitionen av "artistisk verksamhet" se prop. 2008/09:182 s. 28.)

⁶⁰ 7§ SINK och 7§ och 9§ A-SINK. Sjöinkomst källbeskattas med 15% enligt 5§ 1 st 12 p. och 7§ SINK.

⁶¹ Prop. 1990/91:107, s. 25.

Obegränsat skatteskyldiga beviljades dock grundavdrag vilket för Wallentin skulle innebära att han undkommit beskattning. Han anförde att sådan särbehandling innebar otillåten diskriminering och därmed att en oförenlighet med EU-rätten förelåg. Regeringsrätten ansåg att tolkning av art 45 i EUF-fördraget, om fri rörlighet av arbetstagare, i form av ett förhandsavgörande från EUD krävdes för att kunna besvara frågan.⁶²

Riksskatteverket anförde att vägran att medge avdraget inte utgjorde diskriminering. Detta för att begränsat- och obegränsat skatteskyldiga inte befinner sig i ”objektivt jämförbara situationer” och åtskillnaden mellan dem är således befogad. Vid beaktande av personliga förhållanden göres denna bedömning lämpligen där den skatteskyldiga har centrum för sina levnadsintressen, d.v.s. Tyskland i förevarande fall.⁶³

EUD svarade att, eftersom en icke bosatt person i förhållande till en som är bosatt i samma stat generellt sett förvärvat endast en del av sin inkomst i gäststaten, kan de därför inte heller generellt sett anses befinna sig i objektivt jämförbara situationer.⁶⁴ De var även eniga om att vägran att medge en utomlands bosatt person vissa skattemässiga förmåner inte generellt sett utgör diskriminering, då det föreligger objektiva skillnader mellan en inhemskt bosatt och en utomlands bosatt person med hänsyn till inkomstkällor, skatteförmåga och personliga förhållanden. Skälet är att hemviststaten är den stat som ska anses bäst lämpad att bedöma sådana personliga förhållanden då merparten av inkomsten generellt sett förvärvas där.⁶⁵

Dock hamnar saken i ett annat ljus när den skatteskyldige inte uppbär nämnvärd inkomst i hemlandet. Wallentin, som var student, hade ingen skattepliktig inkomst i Tyskland och därmed hamnade han i en gråzon där varken hemstaten eller gäststaten tog hänsyn till hans personliga förhållanden. Däri bestod diskrimineringen. Det faktum att skattesatsen var lägre vid källbeskattning tillmättes ingen betydelse.⁶⁶

⁶² C-169/03, *Wallentin*, p. 3-9.

⁶³ C-169/03 *Wallentin*, p. 10.

⁶⁴ C-169/03 *Wallentin*, p. 15. Se även C-279/93, *Schumacker*, p. 31-32, C-391/97, *Gschwind*, p. 22, C-87/99, *Zurstrassen*, p. 21 och C-234/01, *Gerritse*, p. 43.

⁶⁵ C-169/03 *Wallentin*, p. 16. Se även C-279/93, *Schumacker*, p. 34, C-391/97, *Gschwind*, p. 23 och C-234/01, *Gerritse*, p. 44.

⁶⁶ C-169/03 *Wallentin*, p. 17 och C-279/93 *Schumacker*, p. 38.

”...vägran att bevilja detta grundavdrag för inskränkt skattskyldiga personer som inte uppbär någon skattepliktig inkomst i sin bosättningsstat utgör en diskriminering som är förbjuden...”⁶⁷

Sammanfattningsvis stadgade EUD alltså att det utgör diskriminering att vid källbeskattning inte medge personliga avdrag då bosatta i landet kan åtnjuta dessa. Detta gäller under förutsättning att den skattskyldiga inte uppbär nämnvärda medel i hemlandet som är föremål för inkomstbeskattning. Då befinner den utomlands bosatta sig i en objektivt jämförbar situation med en obegränsat skattskyldig och samma regler ska tillämpas på dem.⁶⁸

3.2.3 Assimilationsmöjligheten och medgivande av personliga avdrag

Sammanhanget kräver en förklaring av skillnaden mellan kostnadsavdrag och personliga avdrag. Personliga avdrag är sådana avdrag som har ett socialt syfte med hänsyn till den skattskyldigas personliga förhållanden såsom skatteförmåga och familjesituation.⁶⁹ Allmänna avdrag och grundavdrag är en sådan typ av avdrag.⁷⁰ Kostnadsavdrag är utgifter som den skattskyldiga, enligt IL, får dra av från sin inkomst. Kostnaderna som är föremål för avdragsrätt ska alla vara i direkt relation till förvärvandet av tjänsteinkomsten.⁷¹ Sammanfattningsvis är kostnadsavdrag territoriellt avgränsningsbara då de kan knytas till en specifik inkomstkälla, medan personliga avdrag är knutna till personliga faktorer.⁷²

Mot bakgrund av tidigare praxis⁷³ från EUD och i samband med ansökan av förhandsavgörande i mål C-169/03 *Wallentin* startades en utredning,⁷⁴ 2003, för att utvärdera SINK:s förenlighet med unionsrätten. Utredningens förslag bestod i en assimilationsmöjligheten som syftade till att utomlands bosatta skulle få en möjlighet till

⁶⁷ C-169/03 *Wallentin*, p. 20.

⁶⁸ C-169/03 *Wallentin*, p. 24.

⁶⁹ C-169/03 *Wallentin*, p. 17 och C-279/93 *Schumacker*, p. 38.

⁷⁰ 62-63 kap IL.

⁷¹ 12 kap IL.

⁷² Terra, Wattel, *European Tax Law*, s. 703.

⁷³ Se framför allt C-279/93, *Schumacker* och C-234/01, *Gerritse*.

⁷⁴ SOU 2003:12, ”SINK-utredningen”. Ansökan om förhandsavgörande lämnades in 2003-04-14.

kostnadsavdrag att. Därtill skulle en skatteskyldig under vissa omständigheter få tillgång till avdrag på grund av personliga förhållanden.⁷⁵

Beskattning enligt SINK eller A-SINK föranleder i de flesta fall en gynnsammare beskattning än den enligt IL på grund av skattesatsen som oftast i slutändan blir lägre även om personliga avdrag och kostnadsavdrag inte medges. Dock framgick i regeringens proposition om ändring av SINK att den skatteskyldiga mot bakgrund av praxis från EUD borde beredas möjligheten att åtnjuta kostnadsavdrag och personliga avdrag och lagen ändrades 2005 genom införandet av en assimilationsmöjlighet.⁷⁶

Skatteskyldiga enligt SINK och A-SINK kan numera aktivt välja att istället beskattas enligt IL. Ett sådant val medför implicit att den skattskyldiga äger åtnjutning av kostnadsavdrag i direkt relation till förvärvandet av inkomsten.⁷⁷ Skatteskyldigheten enligt IL för en utomlands bosatt medför att denne behandlas som en obegränsat skatteskyldig. Den begränsade skatteskyldigheten kvarstår då dock endast inkomster hänförliga till Sverige som blir föremål för beskattning.⁷⁸

Något senare, 2010, infördes även rätten till personliga avdrag, dvs. grundavdrag och allmänna avdrag.⁷⁹ Förutsättningarna är att alla, eller näst intill alla, den skattskyldigas inkomster ska härstamma från Sverige.⁸⁰ Dessa rekvisit ligger i linje med vad som fastslogs om diskrimineringen i mål C-169/03 *Wallentin*.

Samtidigt infördes motsvarande assimilationsmöjligheten för fysiska personer även i A-SINK efter intervenerande av kommissionen som ansåg att A-SINK stred mot fri rörlighet av tjänster.⁸¹

⁷⁵ SOU 2003:12, s. 149.

⁷⁶ Prop. 2004/05:19, s. 41.

⁷⁷ 4§ SINK och prop. 2004/05:19, s. 27 och 41.

⁷⁸ Prop. 2004/05:19, s. 41.

⁷⁹ Även detta förslag innefattades i SINK-utredningen.

⁸⁰ 62 kap 9§ 1 st IL och 3 kap 18§ 1 st 1-3 p. IL.

⁸¹ 5a§ A-SINK och prop. 2008/09:182, s. 38. Konventionens ingripande: KOM ref. SG-Greffe [2008] D/204185, nr. 2008/2117.

3.3 Sammanfattning

Assimilationsmöjligheten och rätten till personliga avdrag är sålunda en EU-anpassning mot bakgrund av praxis från EUD. Arbetet med lagändringen kom dock igång ordentligt med ansökan av förhandsavgörande i C-169/03 *Wallentin*.

Genom assimilationsmöjligheten ansåg regeringen att man eliminerat diskrimineringen för situationer där personer med skatterättslig hemvist i Sverige och utomlands bosatta befinner sig i objektivt jämförbara situationer men beskattas under olika förutsättningar. Frågan är dock huruvida detta verkligen skett. För att besvara frågan hur EU-rätten förhåller sig till avsaknad av kostnadsavdrag och vidare på vilka grunder eventuell diskriminering kan rättfärdigas, refereras ett antal domar från EUD som kan vara av relevans för en bedömning utifrån SIINK och A-SINK.

4 Diskriminering och rättfärdigande i relation till SINK och A-SINK?

4.1 Diskriminering

4.1.1 Inledning

Assimilationsmöjligheten i SINK och A-SINK syftar till att medge den skatteskyldiga kostnadsavdrag för utgifter med anledning av förvärvandet av inkomsten om han eller hon så väljer. EUD har i ett antal avgöranden fastslagit när utomlands bosatta och obegränsat skatteskyldiga i samma stat befinner sig i objektivt jämförbara situationer och diskriminering alltså föreligger.

I mål C-169/03 *Wallentin* var personliga avdrag i fokus för domen. Personliga avdrag och kostnadsavdrag skiljer sig dock från varandra till sin karaktär. Spörsmål uppstår då om när en objektivt jämförbar situation föreligger mellan utomlands bosatta och inhemskt bosatta i fråga om kostnadsavdrag.

4.1.2 C-234/01 *Gerritse* – Diskriminering av utomlands bosatta att inte medge kostnadsavdrag?

Gerritse, med skatterättslig hemvist i Nederländerna, krävde hos gästlandet Tysklands skattemyndighet att få beskattas för sina inkomster som en obegränsat skatteskyldig, vilket nekades honom. Hans kostnader för att förvärva inkomsten var höga och det var således gynnsamt för honom att åtnjuta kostnadsavdrag. Den nationella domstolen som skulle avgöra frågan begärde förhandsbesked från EUD.⁸² I domen var fråga om det utgjorde diskriminering i relation till fri rörlighet av tjänster att inkomstbeskatta begränsat skatteskyldiga med definitiv källskatt om 25% medan obegränsat skatteskyldiga beskattas enligt en progressiv skatteskala med hänsyn till kostnadsavdrag.⁸³

Gerritse befann sig i en objektivt jämförbar situation som en obegränsat skatteskyldig då de avdrag han yrkade var direkt kopplade till den verksamhet som bedrevs. Kostnadsavdragen var således hänförliga till inkomsten i Tyskland och hans personliga förhållanden var i sammanhanget irrelevanta. Reglerna, som var till nackdel för personer av annan nationalitet utan att syfta till det, utgjorde indirekt diskriminering.⁸⁴ Att tyska staten nekade *Gerritse*

⁸² C-234/01, *Gerritse*, p. 9-14.

⁸³ C-234/01, *Gerritse*, p. 22 och 24.

⁸⁴ C-234/01, *Gerritse*, p. 27-28.

avdrag för kostnader i anknytning till hans arbete i gäststaten var således oförenligt med unionsrätten.

C-290/04, *Scorpio*, är ett mål som, likt C-234/01 *Gerritze*, behandlar diskriminering av utomland bosatta i relation till fri rörlighet av tjänster och etableringsfriheten på den direkta inkomstbeskattningens område. Skatteanspråket hänför de sig till inkomst av artistisk verksamhet. Domstolen stadgade här att C-234/01 *Gerritze* äger motsvarande tillämpning på medgivande av kostnadsavdrag även för artistisk verksamhet.⁸⁵

4.2 Rättfärdigande

4.2.1 Inledning

EUD har principiellt godkänt ett antal rättfärdigandegrunder på den direkta beskattningens område en särskild grund i relation till rule-of-reason-doktrinen. Om en indirekt diskriminerande reglering kan rättfärdigas med hänsyn till *skattesystemets inre sammanhang* och *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* ska diskrimineringen anses tillåten. Vidare måste dock den diskriminerande regeln vara effektiv och proportionerlig i relation till sitt syfte i enlighet med rule of reason.⁸⁶

4.2.2 C-204/90 *Bachmann* – Skattesystemets inre sammanhang

I målet godkände EUD rättfärdigande av diskriminering med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. Fallet blir intressant mot bakgrund av syftet för att kunna analysera om denna rättfärdigandegrund kan appliceras på SINK och A-SINK om de anses utgöra diskriminerande regler.

Bachmann arbetade i och uppehöll sig i Belgien men var tysk medborgare. Han ville göra avdrag för försäkringspremier han betalat i Tyskland. Bachmann nekades avdragsrätt med hänvisning till att avdrag bara kunde medges om han betalat premien till ett försäkringsbolag i värdstaten. Det utfallande försäkringsbeloppet skulle annars inte bli skattepliktigt i Belgien. Frågan var om bestämmelserna var förenliga i relation till fri rörlighet av arbetstagare.⁸⁷

⁸⁵ C-290/04, FKP *Scorpio Konzertproduktionen GmbH mot Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel* (REG 2006, I-09461), p. 18.

⁸⁶ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 239.

⁸⁷ C-204/90, *Bachmann*, p. 1-4.

Domstolen angav i sitt svar att nekandet av sådant avdrag mot bakgrund av begränsad eller obegränsad skatteskyldighet i sig utgjorde diskriminering. Dock erkändes den belgiska statens argument om att försäkringsbeloppet skulle beskattas i Tyskland och inte i Belgien. Belgien skulle alltså inte bli kompenserad för Bachmanns skattereduktion och därför kunde diskrimineringen rättfärdigas med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang.⁸⁸ För att en liknande argumentation ska kunna tillämpas krävs starkt samband mellan avdragsrätten och beskattningen av utfallande försäkringsbelopp.⁸⁹ Det ska tilläggas att denna grund för rättfärdigande har tillämpats mycket restriktivt.

4.2.3 C-250/95 Futura Participations – Den skatterättsliga territorialitetsprincipen

Futura Participations SA med, säte i Frankrike, bedrev verksamhet via en filial i Luxemburg. För att bolaget skulle få dra av förluster hänförliga till filialen fanns ett krav på att underskottet skulle ha direkt koppling med skattepliktig verksamhet i Luxemburg.⁹⁰

Domstolen påpekade att obegränsad skatteskyldighet ledde till att samtliga inkomster beskattades medan begränsad skatteskyldighet för bolaget medförde att endast vinster och förluster inom Luxemburg var föremål för beskattning. Luxemburg hade, med beaktande av den skatterättsliga territorialitetsprincipen, ingen skyldighet att bevilja avdrag som inte kunde hänföras till motsvarande skatterättsliga förmån i landet.⁹¹

Den skatterättsliga territorialitetsprincipen kan sammanfattas så att det är förenligt med EU-rätten att systematisera det skatterättsliga systemet så att obegränsat skatteskyldiga beskattas för sin världsvida inkomst medan begränsat skatteskyldiga beskattas för inkomst i källstaten. I fallet medförde detta att Luxemburg inte var skyldiga att medge avdrag för sådan verksamhet som inte var föremål för inkomstbeskattning i staten. I förevarande fall uttalade inte domstolen att principen utgjorde grund för rättfärdigande, men detta har fått stöd i senare praxis.⁹²

⁸⁸ C-204/90, *Bachmann*, p. 21-28.

⁸⁹ Se t. ex. C-136/00, *Rolf Dieter Danner mot Kuopion hallinto-oikeus – Finland* (REG 2002, s. I-08147), p. 55 och C-80/94, *Wielockx mot Inspecteur der Directe Belastingen* (ECR 1995, s. I-02493), där en liknande argumentation underkändes.

⁹⁰ C- 250/95, *Futura participations*, p. 2-8.

⁹¹ C- 250/95, *Futura participations*, p. 20-22.

⁹² Se t. ex. C-168/01, *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën* (REG 2003, s. I-09409), p. 29-34.

4.3 Sammanfattning

De rättsfall som behandlats i arbetet handlar ofta om diskriminering i relation till etableringsfriheten och fri rörlighet av tjänster. Det förefaller sig inte motiverat att göra en annan bedömning i förhållande till fri rörlighet för arbetstagare. Avgöranden som behandlar liknande reglerings förenlighet med EU-rätten ska således kunna appliceras även på SINK och A-SINK. Samma generella diskrimineringsförbud gäller för samtliga friheter och EUD behandlar förbudet generellt i sina argumentationer. Fallen äger således generalitet gentemot nationell skattelagstiftning.

I mål C-234/01 *Gerritse* ansåg sig den skatteskyldiga ha rätt till avdrag för kostnader som han ådragit sig i samband med förvärvande av inkomst. Detta kan jämföras med de avdrag relaterade till arbetet, kostnadsavdrag, som medges i IL.⁹³ Om avdragen är direkt kopplade till arbetet befinner sig, enligt domen, en utomlands bosatt och en obegränsat skatteskyldig i objektivt jämförbara situationer. En skatteskyldig som inte väljer att beskattas i enlighet med IL, utan istället beskattas med en definitiv källskatt i SINK eller A-SINK, förlorar möjligheten till sådana kostnadsavdrag.

Det finns vidare specifika rättfärdigande grunder, förutom rule of reason, för vägran att medge avdrag. Domstolen anför i mål C-204/90 *Bachmann* och C-250/95 *Futura Participations* att det, trots hinder mot de fria rörligheterna, förefaller motiverat att neka rätt till avdrag där motsvariga inkomst eller vinst inte föreligger i samma stat.

⁹³ Kap 12 IL.

5 C-440/08 *Gielen* – Assimilationsmöjligheten

5.1 Inledning

C-440/08 *Gielen*,⁹⁴ är det centrala rättsfallet mot bakgrund av syftet då frågan i domen är huruvida en nationell bestämmelse, mycket lik SINK och A-SINK till sin uppbyggnad, strider mot etableringsfriheten trots införd assimilationsmöjlighet, eller om lagvalsmöjligheten undanröjer diskrimineringen.

Vidare, i generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande, genomförs en prövning av huruvida diskrimineringen kan rättfärdigas med hänsyn till assimilationsmöjligheten.

5.2 Omständigheter

I Nederländerna fanns vid tiden för avgörandet en reglering vilken stadgade att personer med hemvist utanför landet som uppbar inkomst i Nederländerna var skattskyldiga till inkomstskatt. Fallet handlade om en entreprenör som yrkade rätt till egenföretagaravdrag vid den inhemska domstolen. Den nederländska skattemyndigheten hade nekat honom avdragsrätt med hänvisning till att vissa villkor skulle vara uppfyllda för beviljande av sådant avdrag. Ett av dessa villkor⁹⁵ beräknades på olika grundvalar beroende på om personen hade hemvist i landet eller var utomlands bosatt. Entreprenören hade dock möjligheten att välja att beskattas i enlighet med den lagstiftning som gällde för skattskyldiga personer med hemvist i landet. Då fråga huruvida valmöjligheten rättfärdigade diskriminering, i förhållande till etableringsfriheten, inte kunde besvaras i högsta instans begärde domstolen ett förhandavgörande från EUD.⁹⁶

5.3 Domskäl

EUD upprepade vad som tidigare stadgats om diskriminering, d.v.s. att begränsat- och obegränsat skattskyldiga inte generellt sett befinner sig i objektiva jämförbara situationer vilket motiverar tillämpning av olika regelsystem för dem. Därav föreligger som regel inte

⁹⁴ C-440/08, F. *Gielen*

⁹⁵ Timvillkoret i Wet op de Inkomstenbelastingen 2001 (nederländsk inkomstskattelag); En person med hemvist i Nederländerna får tillgodoräkna sig nedlagd arbetstid både i hemviststaten och i en annan medlemsstat medan utomlands bosatt entreprenör endast får tillgodoräkna sig tid nedlagd i Nederländerna. Understiger arbetstiden en minimispärr (1225 h) medges ej egenföretagaravdraget.

⁹⁶ C-440/08, *Gielen*, p. 3-10.

diskriminering.⁹⁷ I EUD:s diskrimineringsanalys framkom dock att omständigheterna var sådana att det inte förelåg en objektiv skillnad mellan Gielen och en person med skatterättslig hemvist i Nederländerna. Det aktuella avdraget var nämligen inte kopplat till personlig skatteförmåga, utan till arten av den verksamhet som bedrevs, innebärande att Gielens skatterättsliga hemvist egentligen var ointressant i relation till bestämmelsen. Därför skulle Gielen behandlas på samma sätt som en obegränsat skatteskyldig i avdragshänseende och det utgjorde indirekt diskriminering att särbehandla situationerna, som var objektivt jämförbara.⁹⁸

Domstolens ståndpunkt var att valmöjligheten inte *neutraliserade* diskrimineringen, och med detta förstås att regleringens negativa effekter inte undanröjts trots att den skatteskyldiga kan välja att beskattas enligt andra regler.⁹⁹ Om så varit fallet hade diskrimineringen inte längre existerat.

Den skatteskyldiga hade enligt nederländsk lagstiftning att välja mellan att beskattas diskriminerande eller icke-diskriminerande.¹⁰⁰ Det innebar att de diskriminerande effekterna av lagstiftningen som utgjorde diskriminering således kvarstod. Att godta neutralisering som rättfärdigande i förevarande fall medförde risk att lagar som underkänts på grund av diskriminerande natur således kunde godkännas med hänvisning till den skatteskyldigas lagvalsmöjlighet.¹⁰¹

Otillåtna restriktioner förelåg sålunda fortfarande och någon vidare rättfärdigandeanalys genomfördes inte.

5.4 Generaladvokatens förslag till avgörande

Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer lämnade ett förslag till avgörande i mål C-440/08 *Gielen* och det är även dessa åsikter EUD i mångt och mycket förenade sig med i domen. Han förtydligade att det är tillåtet med särbehandling av personer vars personliga förhållanden skiljer sig. Medlemsstaterna har själva befogenhet att utforma regler kring

⁹⁷ C-440/08, *Gielen*, p. 43.

⁹⁸ C-440/08, *Gielen*, p. 44-47.

⁹⁹ C-440/08, *Gielen*, p. 54 och Sthål, Persson Österman, Hilling, Öberg, *EU-skatte rätt*, 2011, s. 75.

¹⁰⁰ C-440/08, *Gielen*, p. 50.

¹⁰¹ C-440/08, *Gielen*, p. 52.

ekonomisk verksamhet knutna till den skatteskyldigas personliga förhållanden.¹⁰² Logiken bakom en sådan utgångspunkt är att EU ogärna lägger sig i medlemsstaternas skatteanspråk och därigenom påverka statskassan. Således ska de enskilda nationerna själva ha behörighet på den direkta beskattningens område, men iakttä EU-rätt vid regelbildande.¹⁰³

Ruiz-Jarabo Colomer snuddar även, till skillnad från domstolen, vid assimilationsmöjligheten som ett sätt att rättfärdiga diskriminering. Portugals regering åberopade att valmöjligheten var ovillkorlig och fritt tillgänglig för alla egenföretagare.¹⁰⁴ En tolkning av uttalandet kan hänföras till det första ledet i rule-of-reason-doktrinen; *Regeln ska tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt*. Generaladvokaten besvarar inte hur han ser på assimilationsmöjlighetens applicering i detta avseende, men fortsätter att utveckla ett resonemang som bör kunna hänföras till rule of reason.

Nederländerna har anfört att om den skatteskyldiga väljer att beskattas som i enlighet med lagen för obegränsat skatteskyldiga skulle skatten för honom eller henne vara likvärdig med en som har skatterättslig hemvist i landet.¹⁰⁵ Argumentet för ett rättfärdigande på denna grund är snarlik den som stadgas i rule of reason eftersom syftet med regeln är att diskriminering ska elimineras och den utomlands bosatta ska behandlas som en obegränsat skatteskyldig; *Åtgärden ska vara lämplig för att uppnå sitt syfte*.

Gielen motsatte sig argumentet och hänvisade till att hanteringen av inkomstdeklaration likt en obegränsat skatteskyldig skulle medföra kostnader för den utomlands bosatta. Generaladvokaten påpekade att det föreligger en skatterättslig territorialitetsprincip där både hemviststaten och källstaten har beskattningsrätt. I hemviststaten ska, som regel, den skatteskyldiga inkomstdeklarera samtliga inkomster. I källstaten deklarerar endast inkomster hänförliga dit. Beviskravet är således större i hemviststaten. Gielen skulle i fall då han valt att beskattas som en obegränsat skatteskyldig i Nederländerna behövt deklarerar sin världsvida inkomst i bägge stater. Justering av dubbelbeskattning sker i efterhand med nationell lagstiftning eller dubbelbeskattningsavtal. Det skulle, enligt generaladvokaten

¹⁰² C-440/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer föredraget den 27 oktober 2009, *Gielen*, p. 34. Se vidare bl. a.: C-279/93, *Schumacker*, p. 36, C-234/01, *Gerritse*, p. 27-28, C- , C-290/04, *Scorpio*, p. 42.

¹⁰³ C-440/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, *Gielen*, p. 34. Se vidare bl. a.: C-250/95, *Futura Participations*, p. 19 och C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, I-10837, p. 29.

¹⁰⁴ C-440/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, *Gielen*, p. 53.

¹⁰⁵ C-440/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, *Gielen*, p. 55.

påföras den skatteskyldiga betydande administrativa kostnader för hanteringen av två fullständiga inkomstdeklarationer efter olika skatteförvaltningar, som dessutom använder olika språk. Mot bakgrund av detta var Ruiz-Jarabo Colomers åsikt att den utomlands bosatta inte befinner sig i samma situation som en obegränsat skatteskyldig i samma stat om han valt att beskattas som en sådan.¹⁰⁶ Den kostnadsavvägning som företas av generaladvokaten kan liknas vid en proportionsanalys enligt rule of reason; *Åtgärden ska vara proportionerlig i förhållande till sitt syfte.*

Slutligen påpekar generaladvokaten att förslaget syftar till att utreda huruvida diskrimineringen neutraliseras utan att ifrågasätta bestämmelsens egentliga laglighet.¹⁰⁷

5.5 Sammanfattande kommentar

I mål C-440/08 *Gielen* genomför domstolen aldrig en rättfärdigandeanalys utan utreder endast huruvida bestämmelsens diskriminerande effekt mot etableringsfriheten hade undanröjts i och med assimilationsmöjligheten. Frågan besvarades nekande. EUD har endast befogenhet att svara på den hänskjutna frågan och här bör observeras att frågan från nationell domstol var ställd så, att EUD skulle besvara om villkoret utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten, *trots* assimilationsmöjligheten. Det föranleder den i domen uteblivna rättfärdigandeanalysen eftersom ett rättfärdigande av en restriktion inte eliminerar hindret, utan erkänner det som motiverat.

SINK och A-SINK utgör reglering där utomlands bosatta beskattas med en definitiv källskatt och obegränsat skatteskyldiga beskattas progressivt enligt IL. Detta kan jämföras med särskiljandet som gjordes genom villkoret i Nederländsk lagstiftning. Villkoret beräknades olika på grund av nationalitet och i sin förlängning ledde det till att *Gielen* beskattades olikt en inhemsk företagare.

Domstolen kom fram till att denna typ av reglering i förevarande fall stred mot EU-rätten och utgjorde indirekt diskriminering då villkoret var kopplat till verksamheten och således skulle avgöras under samma förutsättningar oberoende av skatterättslig hemvist. Hur EUD argumenterade för att komma fram till att det var fråga om just indirekt diskriminering lämnas i domskälen åt fantasin. Det får antas att motiveringen baseras på att regeln inte var ämnad att diskriminera utländska företagare men ändå fick sådan effekt.

¹⁰⁶ C-440/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, *Gielen*, p. 78.

¹⁰⁷ C-440/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, *Gielen*, p. 58-61.

Generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer ansåg, förutom vad som angavs i domskälen, att diskrimineringen inte kunde rättfärdigas med hänsyn till assimilationsmöjligheten.

6 Är SINK och A-SINK oförenliga med EU-rätten?

6.1 Diskrimineringsanalys

Inledningsvis bör påpekas att reglering i princip alltid är särbehandling då bestämmelser tillämpas på vissa subjekt och inte på alla. Det svenska skattesystemet bygger på särbehandling eftersom personer beskattas olika beroende på om Sverige är hemstat eller källstat. Huruvida en person är att anse som obegränsad- eller begränsad skatteskyldig bestäms på basis av personens anknytning hit och på så sätt avgörs beskattningsanspråket. Risker är stora, med en sådan typ av bedömning, att statens skatteanspråk indirekt relateras till den skatteskyldiges nationalitet.

Diskriminering kan dock, som bekant, bara föreligga om samma regler tillämpas på olika situationer eller olika regler tillämpas på objektivt jämförbara situationer. Vad gäller direkt beskattning anser EUD att en inhemskt bosatt och en utomlands bosatt i samma stat generellt befinner sig i objektivt jämförbara situationer. Därav föreligger som regel inte diskriminerande särbehandling.

Personliga avdrag ska medges en skatteskyldig som är utomlands bosatt under förutsättning att han eller hon befinner sig i en objektivt jämförbar situation med en obegränsad skatteskyldig. Om den utomlands bosatta uppbär alla, eller den betydande delen, av sina inkomster i Sverige finns inte objektiva skillnader mellan skattesubjekten (se mål C-169/03 *Wallentin*). Genom lagändringen 2010 infördes regleringen som medförde att denna möjlighet numera ryms inom ramen för SINK och A-SINK.

Medgivande av kostnadsavdrag ligger dock utanför ramen för SINK och A-SINK. Den skatteskyldiga måste själv välja att istället beskattas i enlighet med annan reglering som tillåter sådana avdrag - IL. I mål C-234/01 *Gerritse*, C-290/04 och C-440/08 *Gielen* anser domstolen att avdrag som är direkt kopplade till verksamhet som bedrivs med etableringsrätt ska medges utomlands bosatta i samma utsträckning som till personer med skatterättslig hemvist i samma stat. Kostnadsavdrag för arbetstagare anser författaren kan jämföras med diskrimineringen i ovan nämnda mål. Detta på grund av att avdrag som medges i enlighet med IL är sådana att de utgörs av kostnader som arbetstagaren ådrar sig i direkt samband med förvärvandet av tjänsteinkomsten.

I mål C-440/08 *Gielen* ansåg EUD att regleringen som utgjorde en restriktion var att bedöma som indirekt diskriminering. Författaren är av åsikten att även SINK och A-SINK

utgör indirekt diskriminerande bestämmelser. Reglernas syfte är inte att diskriminera då källbeskattningen i sig är inte oförenlig med EU-rätt. Avsaknaden av rätt till kostnadsavdrag kan dock medföra hinder för fri rörlighet för arbetstagare. Effekten av bestämmelserna blir dirkriminierande för de fall utomlands bosatta befinner sig i objektivt jämförbara situationer med obegränsat skatteskyldiga i Sverige.

6.1.1 Kan diskrimineringen neutraliseras?

Författaren anser att, eftersom neutralisering torde innebära att diskriminerande reglering inte längre föreligger om den neutraliserats, denna bedömningen inte hör hemma i en rättfärdigandeanalys. Frågan huruvida diskriminering föreligger eller inte föreligger är istället föremål för diskrimineringsanalys.

Något ska sägas om skattesatsens betydelse i relation till diskrimineringen. När det handlar om utomlans bosatta och inhemskt bosatta personer som befinner sig objektivt jämförbara situationer kan en generell slutsats tas mot bakgrund av C-169/03 *Wallentin*. I fallet yttrade domstolen att skattesatsen inte kunde nyttjas för att rättfärdiga tillämpningen av olika regelverk med hänvisning till att en definitiv källskatt som regel är mer gynnsam.¹⁰⁸ Är den inte mer gynnsam i det enskilda fallet föreligger alltså diskriminering. Det förhållande att diskriminering kan uppstå kvarstår alltså fortfarande trots tillämpning av en lägre skattesats vid källbeskattning.

Neutralisering med hänsyn till den skatteskyldigas assimilationsmöjlighet behandlades i mål C-440/08 *Gielen*. Staterna som intervenerade i avgörandet ansåg att en person har valmöjligheten att inte diskrimineras, såsom assimilationsmöjligheten, inte kan åberopa diskriminering mot de fria rörligheterna.¹⁰⁹ Dock hade den skatteskyldiga att välja mellan icke-diskriminerande och diskriminerade regler. Regleringen i fallet var alltså fortfarande diskriminerande.

Författaren har fastslagit att SINK och A-SINK utgör diskriminering i relation till fri rörlighet för arbetstagare. I analogi till mål C-440/08 *Gielen* anføres vidare att den skatteskyldiges möjlighet att välja mellan diskriminerande- och icke-diskriminerande lagstiftning inte eliminerar hinder för fri rörlighet av arbetstagare.

¹⁰⁸ C-169/03, *Wallentin*, p. 17.

¹⁰⁹ C-440/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, *Gielen*, p. 48.

6.1.2 Utgör SINK och A-SINK diskriminerande bestämmelser?

Det anförda föranleder i författarens mening att SINK och A-SINK utgör diskriminerande bestämmelser. Lagens beskaffenhet är det som utgör restriktionen mot fri rörlighet för arbetstagare, inte huruvida valmöjligheten att inte diskrimineras föreligger. Inte heller det faktum att beskattning genom en definitiv lägre skattesats ofta är mer gynnsamt för den skatteskyldiga. Då återstår frågan hur, och om, diskriminering kan rättfärdigas.

6.2 Rättfärdigandeanalys

6.2.1 Den principiellt accepterade rättfärdigandegrunderna

För de fall den utomlands bosatta vill idka rätten till kostnadsavdrag men inte väljer att beskattas enligt IL är författarens åsikt att det alltså föreligger indirekt diskriminering. Rättfärdigande av sådan diskriminering kan ske i enlighet med praxis på området. Fråga uppkommer då huruvida lagens beskaffenhet, avsaknaden av kostnadsavdrag, kan rättfärdigas med de principiellt accepterade rättfärdigandegrunderna.

De specifika rättfärdigandegrunderna, med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang och den skatterättsliga territorialitetsprincipen, behandlar staternas skyldighet att medge avdrag för kostnader eller förluster vars motsvariga inkomst eller vinst är hänförliga till den staten.

I mål C-204/90 *Bachmann* återopades skattesystemets inre sammanhang som skäl till rättfärdigande av diskriminerande lagstiftning. För att en skattebestämmelse ska kunna rättfärdigas med hänvisning till skattesystemets inre sammanhang krävs ett direkt samband mellan den skattemässiga fördelen och avdraget. Föreligger dessa faktorer i olika länder kan en medlemsstats nekande av avdrag rättfärdigas. Med andra ord ska staten som medger avdraget vara samma som också får fördel av vad avdraget hänför sig till.

I mål C-250/95 *Futura Participations* ansågs det, likt mål C-204/90 *Bachmann*, vara förenligt med unionsrätten att som källstat endast bevilja förlustavdrag för verksamhet direkt hänförlig till samma land. Motiveringen var att den stat som medger avdraget också ska vara den som åtnjuter den skattemässiga fördelen av verksamheten.

Kostnadsavdrag för fysiska personer medges för den skatteskyldigas kostnader i anslutning till förvärvandet av tjänsteinkomst. Således har avdraget ett direkt samband med den skattemässiga fördelen staten åtnjuter vid den skatteskyldigas ådragande av kostnaden. Avdrag för sådana kostnader är på så sätt territoriellt avgränsningsbara. Åberopande av

skattesystemets inre sammanhang eller den skatterättsliga territorialitetsprincipen kan således inte utgöra en motivering till rättfärdigande av SINK och A-SINK. Tvärt om, är författarens åsikt, att detta talar emot ett rättfärdigande eftersom skattesystemets inre sammanhang och den skatterättsliga territorialitetsprincipen utgör motsatser till att kostnadsavdrag inte medges för territoriellt avgränsningsbara kostnader. Det finns således ingen anledning att vidare utreda huruvida assimilationsmöjligheten på dessa grunder är effektiv och proportionerlig eftersom regleringen inte faller in under någon av ovan nämnda rättfärdigandegrunderna.

6.2.2 Rule of reason

Möjligheten att rättfärdiga diskrimineringen med hänsyn till assimilationsmöjligheten enligt en renodlad rule of reason-prövning kvarstår dock. EUD gör ingen rättfärdigandeanalys i mål C-440/08 *Gielen* efter rule of reason utan utreder endast om assimilationsmöjligheten undanröjer de negativa effekterna av diskrimineringen. Däremot förhåller sig generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer till en sådan argumentation i sitt förslag till avgörande.

Fråga huruvida assimilationsmöjligheten tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt kan besvaras jakande med hänvisning till att samtliga skatteskyldiga enligt SINK och A-SINK kan välja att beskattas enligt IL. Inget särskiljande mellan dem sker. Problematiken uppstår, i författarens mening, med skyldigheten för den utomlands bosatta att inlämna inkomstdeklaration vid beskattning av tjänsteinkomst i enlighet med IL.

Syftet med assimilationsmöjligheten är att den utomlands bosatta ska få en möjlighet att behandlas likt en obegränsat skatteskyldig. Det skulle medföra att personer i objektivt jämförbara situationer beskattas i enlighet med samma regler. Om en utomlands bosatt påförs skyldighet att inlämna inkomstdeklaration för sin tjänsteinkomst i Sverige innebär det att han eller hon har att lämna in två sådana deklARATIONER. En i hemlandet, och en i Sverige.

Det får anses att detta inte är en lätt uppgift för en enskild fysisk person utan vidare insikt i det svenska skattelagstiftningen, utan snarare mycket betungande i en kostnadsavvägning. Den utomlands bosatta hamnar då återigen i en situation, objektivt olik, med en skattskyldig i Sverige och beskattning i enlighet med IL på sådana premisser skulle alltså utgöra diskriminering. Regeln är alltså inte *effektiv i förhållande till sitt syfte*.

Samma argumentation kan tillämpas på frågan huruvida assimilationsmöjligheten är en *proportionerlig åtgärd i förhållande till syftet* som är att uppnå. Författarens bedömning är att så inte är fallet. Den skatteskyldigas redovisningsansvar i form av inlämning av två inkomstdeklarationer är mycket betungande i förhållande till att syftet, att uppnå likabehandling.

Skyldigheten att redovisa sina inkomster, för en utomlands bosatt, var en bidragande orsak till införandet av den definitiva källskatten i SINK och A-SINK. Det torde innebära att även lagstiftaren tillmäter åläggandet stor vikt.

Det är upp till staten som har ansvaret för att säkerställa att otillbörliga restriktioner inte föreligger. Således kräver, i enlighet med vad författaren anför, SINK och A-SINK vidare revidering.

7 Slutsats

EU saknar befogenheten att regelbilda på den direkta beskattningens område såtillvida att det inte föreligger enhällighet i frågan. Dock ligger det i unionens befogenheter att skydda de fria rörligheterna. Om en skattereglering på den direkta beskattningens område strider mot någon av dessa friheter har således EU ett finger med i spelet. Assimilationsmöjligheten som infördes var ämnad åt att undanröja denna oförenlighet.

SINK och A-SINK utgör hinder för fri rörlighet för arbetstagare då kostnadsavdrag inte medges inom ramen för nämnda lagstiftning. På grund av att kostnadsavdrag är direkt hänförliga till intjänandet av tjänsteinkomsten, inom Sverige, befinner sig utomlands bosatt och en med skatterättslig här i en objektivt jämförbar situation.

Denna diskriminering kan vidare inte neutraliseras med en assimilationsmöjlighet då den skatteskyldige har att välja mellan icke-diskriminerande och diskriminerande regler. Den undanröjer således inte lagens diskriminerande beskaffenhet.

De principiellt accepterade rättfärdigandegrunderna, skattesystemets inre sammanhang och den skatterättsliga territorialitetsprincipen, kan vidare inte rättfärdiga föreliggande diskriminering då kostnadsavdrag är territoriellt avgränsningsbara. Rule of reason kan, i författarens mening, heller inte brukas som rättfärdigande med hänvisning till assimilationsmöjligheten. Trots att assimilationsmöjligheten skulle finnas tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt är den varken effektiv eller proportionerlig i förhållande till sitt syfte då den skattskyldiga åläggs ett betungande redovisningsansvar.

Författaren anser alltså att SINK och A-SINK strider mot fri rörlighet för arbetstagare och vidare att införandet av assimilationsmöjlighete inte är tillräcklig för att legalisera oförenligheten. Lagen kräver således ytterligare revision.

Referenslista

EU-rätt

Författningar

Konsoliderade versioner av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Europeiska unionens officiella tidning nummer, C 83/01, 30.3.2010.

Offentligt tryck

KOM ref. SG-Greffe [2008] D/204185, ärendenummer 2008/2117

EUD

C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming Van Gend & Loos mot Netherlands Inland Revenueadministratie*, (ECR 1963 s. 1)

C-6/64, *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, (1964 ECR s. 585)

C-8/74 *Procureur du Roi mot Benoît och Gustave Dassonville*, (ECR 1974, s. 837)

C-106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA*, (ECR 1978, s. 629)

C-120/78, *Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, [*Cassis de Dijon*], (ECR 1979, p. 649)

C-270/83 *Commission mot France [Avoir-fiscal]*, (1986 ECR, p. 273)

C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*, (REG 1992, s. I00249)

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

C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, (ECR 1995, s. I-00225)

C-415/93, *Union royale belge des sociétés de football association ASBL mot Jean-Marc Bosman*, (ECR 1995, s. I-04921)

C-80/94, *Wielockx mot Inspecteur der Directe Belastingen*, (ECR 1995, s. I-02493)

C-250/95, *Futura Participations SA and Singer mot Administration des contributions*, (ECR 1997, s. I-02471)

C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc mot Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs*, (ECR 1999, s. I-2651)

C-311/91, *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio [grekiska staten]*, (REG 1999, s I-2651)

C-391/97, *Frans Gschwind mot Finanzamt Aachen-Außenstadt*, (REG 1999, s. I-5451)

C-87/99, *Patrick Zurstrassen mot Administration des contributions directes*, (REG 2000, s. I-3337)

C-136/00, *Rolf Dieter Danner mot Kuopion hallinto-oikeus – Finland*, (REG 2002, s. I-08147)

C-234/01, *Arnoud Gerritse mot Finanzamt Neukölln-Nord*, (REG 2003, s. I-5933)

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

C-169/03, *Florian W. Wallentin mot Riksskatteverket*, (ECR 2004, s. I-06443)

C-513/04, *Mark Kerckhaert and Bernadette Morres mot Belgian state*, (ECR 2006, s. I-10967)

C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH mot Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*, (REG 2006, I-09461)

C-440/08, *F. Gielen mot Staatssecretaris van Financiën*, (ROC 2010, s. I-02323)

C-440/08, Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer föredraget den 27 oktober 2009, *Gielen*

Svensk rätt

Författningar

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

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

Inkomstskattelag (1999:1229).

Offentligt tryck

Propositioner och skrivelser

Prop. 1990/91:107. om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.

SOU 2003. Ändrade skatteregler för utomlands bosatta

Prop. 2004/05:19. Beskattning av utomlands bosatta

Prop. 2008/09:182. Beskattning av utomlands bosatta artister, m.fl.

Litteratur

Böcker

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 3:e uppl. Nordstedts Juridik AB, Vällingby 2007

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 2:a uppl.. Studentlitteratur, Lund 2007.

Steiner, Josephine, Woods, Lorna, *EU Law*, 10th edition. Oxford University Press Inc., New York 2009

Påhlsson, R, *Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys*, Skattenytt nr 3, 2011

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, *EU Skatterätt*, 2:a uppl.. IUSTUS, Uppsala 2011

Terra, J.M. Ben, Wattel, J. Peter, *European Tax Law*, 5th edition. Kluwer law international, Nederländerna 2009