



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Therése Altenby

Avdrag för socialavgifter inom EU

Examensarbete
30 ECTS

Lars Pelin

Skatterätt, EG-rätt, Socialförsäkringsrätt

Höstterminen 2007

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Syfte	7
1.2 Avgränsning	7
1.3 Metod	7
1.4 Disposition	8
2 DET SVENSKA SOCIALFÖRSÄKRINGSSYSTEMET	9
2.1 Allmänt om socialförsäkringsrätten	9
2.2 Socialavgifter	10
2.3 Den allmänna pensionsavgiften	10
2.3.1 Avgiftsskyldighet	11
2.3.2 Skattereduktionen för den allmänna pensionsavgiften	11
2.4 Personer som omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet	11
2.4.1 Försäkrad på grund av bosättning	12
2.4.2 Försäkrad på grund av arbete	13
2.5 Personer som omfattas av annat lands socialförsäkringssystem	13
3 EG-RÄTTEN; EU OCH DESS PÅVERKAN PÅ NATIONELL RÄTT	14
3.1 Inledning	14
3.2 Principen om den fria rörligheten	14
3.3 EG och skatterätten	16
3.3.1 Allmänt om EU:s betydelse på området	16
3.3.2 Förbudet mot diskriminering	17
3.4 EG och socialförsäkringsrätten	17
3.4.1 Allmänt om EU:s betydelse på området	17

3.4.2	Förordning (EEG) nr 1408/71 – tillämpningen av reglerna om social trygghet vid förflyttning inom gemenskapen	18
4	PRAXIS FRÅN EG-DOMSTOLEN	21
4.1	Inledning	21
4.2	C-512/03 J.E.J Blanckaert	21
4.2.1	Omständigheterna	21
4.2.2	Domstolens dom	22
4.3	C-150/04 Danmarksmålet	23
4.3.1	Omständigheterna	23
4.3.2	Domstolens dom	24
4.4	C-279/93 Schumacker	25
4.4.1	Omständigheterna	25
4.4.2	Domstolens dom	25
4.5	C-204/90 Bachmann	26
4.5.1	Omständigheterna	26
4.5.2	Domstolens dom	26
5	ANALYS	28
5.1	Inledning	28
5.2	Diskussion	28
5.3	Slutsats	32
	KÄLLFÖRTECKNING	34
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	35

Summary

Since Sweden on January 1st 1995 became one of the Member States in the European Union, the co-operation in some areas has become a part of Swedish national law. One of these areas is the EC. EC is a legal co-operation with its own legal system and with a supranational purpose. In a conflict between EC-Law and national law, EC-Law always has the preference. Due to this, several verdicts from the ECJ, European Court of Justice, have had an influence on the Swedish legal system ever since Sweden became a member twelve years ago. Member States can not apply national law if it is in conflict with the EC-Treaty or the Case law of the ECJ.

The main aim of the European Union where from the very beginning to generate a common economic market between the Member States, where citizens of these states as a general rule would have a personal right to move between States. A presumption for this to work is the protection of the free inner market of goods, services, persons and capital; also known as the four freedoms. This essay will focus on the freedom to move for individuals, or more specific, for workers, which is stated in article 39 of the EC-Treaty. The general rule is that no worker in the Union should be discriminated by means of nationality. Said in a simple but explanatory way, discrimination could be described as the use of different rules on equal situations and the same rule on different situations.

A problem often arisen in the areas of tax and social security is the Member States interest in keeping the inner systematic of their tax-systems intact. This is understandable, but does not fit together with the European Unions goals on a common economic market. An example of a situation where workers are treated differently in Sweden are when a person from another Member State is send out to work here for 1-2 years, but still belongs to the other States social security system. Such a person is obligated to pay taxes in Sweden, but shall pay social security fees in his Home State. Workers which are comprised by Sweden's social security system are obligated to pay a "general pension fee", for which they nowadays get a one hundred percent tax-reduction. Workers in Sweden which are comprised by another States social security system, on the other hand, are only permitted a common tax-allowance for their obligatory social security fees. The question is if this agrees with EC-Law.

In a fairly recent judgement from the ECJ, case C-512/04 Blanckaert, the Court has made some statements which are of interest for the question mentioned above. In the Blanckaert-Case, the Court accepted an individual treatment when it came to a citizen of another Member State, who could not get tax-allowance that was based on the national social security system. The circumstances in the Blanckaert-Case does however differ from the scenario which I have presented, why there is reason to believe that the Court would

come to another conclusion in our case. This thesis is supported by other verdicts from the Court.

Due to the fact that tax reduction for the general pension fee is reserved for those who belongs to the Swedish social security system, Swedish citizens is often more favoured than citizens from other Member States. Individuals with respectively without Swedish domicile are thus treated differently when it comes to taxes. The less advantageous treatment of in Sweden non-resident individuals may cause workers to being less willingly to move between Member States in the way that article 39 of the EC-Treaty intended them to. Also, workers who are non-resident in Sweden but draws the main amount of their income here must be regarded in the same position as workers who also have their residence in Sweden, since the former does not have any ability to take advantage of the tax-allowances in his or her domicile State. Case C-279/93 Schumacker speaks on behalf of this opinion. Since different rules can not be applied on equal situations, Swedish Law is in conflict with EC-Law.

I have come to the conclusion that the Blanckaert case should be interpreted in a way that states that there is normally an objective difference between an individual who belongs to the social security system in a Member State, and an individual who does not belong to the same system. However, if the individual draws his or her main income in that Member State, he or she should be considered in the same situation as an individual who has domicile there, and therefore belongs to the social security system of that Member State.

The Swedish set of laws, which, when it comes to the matter of tax reduction, differ in the treatment of citizens from other Member States who come to work here, is therefore in conflict with EC-Law.

Sammanfattning

Sedan Sverige den 1 januari 1995 blivit en av medlemsstaterna i EU har samarbetet på vissa områden blivit en del av den interna svenska rätten. Ett av dessa områden är EG-rätten. EG-rätten är ett rättsligt samarbete med en egen rättsordning och ett överstatligt syfte, och vid en konflikt mellan svensk intern rätt och EG-rätt har den senare alltid företräde. Sen Sveriges inträde för 12 år sen har flertalet domar från EG-domstolen fått en utgång som påverkat det svenska rättsväsendet, då medlemsstaterna inte får tillämpa nationella regler som strider mot EG-rätten eller EG-domstolens avgöranden.

EU:s huvudsakliga mål var redan från början att upprätta en gemensam marknad mellan medlemsländerna där deras ekonomier skulle föras samman och varje medborgare i princip ha en personlig rätt att flytta till en annan stat. En förutsättning för att nå detta mål är skyddet av den fria rörligheten för personer, varor, tjänster och kapital, även benämnd de grundläggande fyra friheterna. Av dessa friheter är det den första, den fria rörligheten för personer, eller närmare bestämt arbetstagare, artikel 39 EGF, som den här uppsatsen ska handla om. Grundregeln är att ingen arbetstagare inom unionen skall diskrimineras, särbehandlas, på grund av sin nationalitet. Enkelt men rättvisande uttryckt kan man säga att diskriminering utgörs av att man tillämpar olika regler på jämförbara situationer och samma regel på olika situationer. Ett sådant förfarande är inte tillåtet mellan medlemsländerna.

Ett problem som oftast uppstår på skatterätte- och socialrättens område är de olika ländernas, i och för sig ofta befogade, intresse av att upprätthålla respektive skattesystems inre systematik. Detta går dock inte alltid ihop med EU:s mål om den fria gemensamma marknaden. En situation där arbetstagare behandlas olika i Sverige är när en person från en annan medlemsstat utsänds av sin utländska arbetsgivare för att jobba här i 1-2 år, och då fortfarande tillhör den utsändande statens socialförsäkringssystem. En sådan person blir obegränsat skattskyldig i Sverige men skall erlägga sina socialavgifter till hemlandet. Arbetstagare som omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet är skyldiga att betala allmän pensionsavgift, för vilken de numera medges en hundraprocentig skattereduktion, medan de arbetstagare i Sverige som omfattas av ett annat lands socialförsäkringssystem endast medges en skattelättnad i form av allmänt avdrag för de socialavgifter de är skyldiga att erlägga till sitt respektive land. Frågan är om detta är förenligt med EG-rätten.

I en relativt färsk dom, mål C-512/04 Blanckaert, har EG-domstolen gjort vissa uttalanden som får betydelse för min frågeställning. I Blanckaert-målet godkände domstolen en särbehandling av en utländsk medborgare avseende avdrag med grund i det nederländska socialförsäkringssystemet. Fallet särskiljer sig emellertid på flera grunder från vårt fall, varför det finns

anledning att anta att utgången inte skulle bli densamma om de svenska reglerna kom under prövning. Annan praxis från domstolen stöder denna tes.

Då skattereduktionen för den allmänna pensionsavgiften är förbehållet dem som omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet gynnar detta i de flesta fall i Sverige bosatta personer. Personer med respektive utan hemvist i Sverige beskattas alltså olika. Den mindre förmånliga behandlingen av i Sverige icke bosatta personer kan leda till att arbetstagare avstår från att röra sig mellan länderna på det sätt som artikel 39 EGF avser att de skall kunna göra. Dessutom måste det anses att en arbetstagare som icke är bosatt i Sverige men uppbär huvuddelen av sin inkomst här befinner sig i samma situation som en som även har sin hemvist här i landet, då denne inte har någon möjlighet att utnyttja avdrag eller skattereduktioner i sitt hemland enär han inte har någon inkomst där. Mål C-279/93 Schumacker talar för detta. Eftersom olika regler inte får tillämpas på jämförbara situationer skulle alltså de svenska reglerna därmed strida mot gemenskapsrätten.

Min slutsats blir således att det vanligen föreligger en objektiv skillnad mellan en person som omfattas av socialförsäkringssystemet i ett land och en person som inte omfattas av detsamma, men att om en skattskyldig så gott som uteslutande har sin inkomst i det landet befinner han sig i en situation som är jämförbar med en som även har hemvist där (och därmed tillhör det landets socialförsäkringssystem).

De svenska reglerna, vilka ifråga om skattereduktion särbehandlar medborgare från andra medlemsstater som kommer hit och arbetar, strider således mot EG-rätten.

Förord

Jag vill härmed passa på att tacka Thomas Rydenfelt, Tax Manager på KPMG, för hans utomordentliga hjälp med ämnesval och tålmodiga svar på mina, i början något förvirrade, mail. Jag vill även tacka min handledare, universitetslektor Lars Pelin. Vidare vill jag tacka mina föräldrar, som alltid finns där i alla lägen – en ovärderlig trygghet. Slutligen vill jag självfallet tacka alla mina vänner som gjort de här åren så fantastiska. Utan er skulle studietiden bara vara en transportsträcka.

Lund, december 2007

Therése Altenby

Förkortningar

EG	Europeiska Gemenskapen
EGF	Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LIP	Lag om inkomstgrundad ålderspension (1998:674)
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslagen (2000:980)
SofL	Socialförsäkringslagen (1999:799)
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Syfte

Uppsatsen syftar till att utreda huruvida det är förenligt med EG-rätten, och då särskilt med reglerna om fri rörlighet, att medlemsstater hanterar avdragsrätten för inhemska respektive utländska socialavgifter olika. Mer specifikt avser jag att behandla skillnaden i avdragsrätt för anställda bosatta i Sverige som omfattas av någon annan EU/EES stats socialförsäkringssystem jämfört med anställda bosatta här som omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet. Avstamp tas i de svenska reglerna om allmän pensionsavgift och skattereduktionen för densamma.

Arbetstagare som omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet är skyldiga att betala allmän pensionsavgift, för vilken de numera medges en hundraprocentig skattereduktion, medan de arbetstagare i Sverige som omfattas av ett annat lands socialförsäkringssystem endast medges en skattelättnad i form av allmänt avdrag för de socialavgifter de är skyldiga att erlägga till sitt respektive land. Således en särbehandling av arbetstagare i en fråga som i högsta grad berör ett stort antal människor. Som främsta källa till diskussion finns den relativt nya domen C-512/03, J.E.J. Blanckaert, där den nämnda problematiken behandlas ifråga om de nederländska reglerna. Utifrån denna dom samt andra relevanta avgöranden från EG-domstolen skall jag försöka utröna det nämnda förfarandets förenlighet med gällande rätt inom EU.

1.2 Avgränsning

Som framgår ovan tar arbetet sitt avstamp i den svenska allmänna pensionsavgiften samt EU:s regler om den fria rörligheten för arbetstagare. Uppsatsen kommer inte att gå in på närliggande områden, såsom avdragsrätten för svenska respektive utländska pensionsförsäkringar. Uppsatsen kommer heller inte att omfatta någon annan del av socialförsäkringssystemet än just den allmänna pensionsavgiften. Dock kommer socialförsäkringsrätten inledningsvis ägnas en kort genomgång då den allmänna pensionsavgiften är den del av detta rättsområde.

1.3 Metod

Uppsatsen bygger på traditionell rättsdogmatisk metod, dvs. studier av lag, förarbete, praxis och doktrin. Då uppsatsen avser att svara på huruvida svensk rätt är förenlig med gemenskapsrätten har tyngdpunkten legat på EG:s fördrag, förordningar och domar från EG-domstolen när det gäller att besvara uppsatsens frågeställning.

1.4 Disposition

Då arbetet är tänkt att rikta sig till juriststuderande med ungefär samma kunskapsbas som jag själv inleds uppsatsen med ett kapitel om det svenska socialförsäkringssystemet, hur det är uppbyggt, hur det finansieras och vem som omfattas. Här behandlas också den allmänna pensionsavgiften. Som ett andra steg följer ett avsnitt om EG-rätten och dess påverkan på skatterättens och socialförsäkringsrättens område. Därefter behandlas den praxis (i urval) som hör till uppsatsens frågeställning. Uppsatsen avslutas med en analys av rättsläget mot bakgrund av den information jag redovisat.

2 Det svenska socialförsäkringssystemet

2.1 Allmänt om socialförsäkringsrätten

Med socialförsäkringar brukar åsyftas det obligatoriska försäkringssystem som är utformat i lag och som kommit till för att ge de försäkrade, dvs. folket, en ekonomisk trygghet i fall av ohälsa och ålderdom.¹ I takt med att Sverige började industrialiseras vid mitten av 1800-talet växte beroendet av inkomster i form av pengar, och därmed ökade också den ekonomiska sårbarheten vid just ohälsa eller ålderdom.² Behovet av en fungerade socialpolitik hade uppstått. De allra första socialförsäkringarna kom på 1880-talet i Tyskland och bestod av en sjukförsäkring (1883), en yrkesskadeförsäkring (1884) och en pensionsförsäkring (1889).³ Dessa skilde sig från den traditionella fattigvården, genom att de gav en tydligare rätt till ersättning och inte var förnedrande för mottagarna.⁴

Det första stora socialförsäkringsbeslutet i Sverige togs 1913 av den dåvarande riksdagen. Det innebar en allmän pensionsförsäkring där ersättning skulle ges ut till den som uppnått 67 års ålder eller till den som pga. invaliditet var oförmögen att arbeta. Försäkringen finansierades dels genom egenavgifter och dels med skatter.⁵ Under hela 1900-talet utvecklades sedan socialförsäkringsrätten genom stegvis genomförda reformer, bl.a. infördes en allmän och obligatorisk sjukförsäkring, en olycksfallsförsäkring och en arbetslöshetsförsäkring.⁶ Det system vi har idag bygger i mångt och mycket på dessa reformer.

Dagens svenska socialförsäkringssystem⁷ bygger på ett tudelat system.⁸ Ena delen i detta system utgörs av en bosättningsbaserad försäkring och den andra av en arbetsbaserad försäkring, innebärande att rätten till förmåner grundas som huvudregel antingen på bosättning eller förvärvsarbete i Sverige, 1 kap 1 § SofL.⁹ Den bosättningsbaserade delen omfattar förmåner som är avsedda att ge ett grundskydd, såsom allmänt barnbidrag och garantipension, medan den arbetsbaserade delen utgörs av förmåner som ersätter inkomstbortfall, såsom sjukpenning och inkomstgrundad ålderspension.¹⁰ I 3 kap 1-5 §§ SofL finns en fullständig uppräkningslista av

¹ Lodin m.fl. Inkomstskatt II, s 587.

² Björkman, Socialförsäkring, s 11.

³ Edebalk, Socialförsäkring – för alla? s 7.

⁴ Edebalk, Socialförsäkring – för alla? s 7.

⁵ Edebalk, Socialförsäkring – för alla? s 7.

⁶ Björkman, Socialförsäkring, s 12f. Björkman har här sammanställt en uppräkningslista av reformerna och vilket år de antogs av riksdagen.

⁷ Den nya socialförsäkringslagen började tillämpas 1 januari 2001.

⁸ Berg/Welander, Fri rörlighet och social trygghet, s 73ff.

⁹ Berg/Welander, Fri rörlighet och social trygghet, s 73.

¹⁰ Berg/Welander, Fri rörlighet och social trygghet, s 73f.

vilka förmåner som omfattas av vilken del i försäkringen. Vem som omfattas av vilken del i försäkringen redogörs för längre fram, men grundtanken är att den som bor i Sverige skall omfattas av den bosättningsbaserade delen och den som förvärvsarbetar skall omfattas av den arbetsbaserade delen.¹¹

2.2 Socialavgifter

De bosättningsbaserade förmånerna i SofL är finansierade med skattemedel direkt ur statsbudgeten, medan de arbetsbaserade i huvudsak finansieras genom socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter som skall betalas för den försäkrade.¹² Det är till största delen arbetsgivaravgifter som täcker utbetalningarna för socialförsäkringarna.¹³ Skyldigheten att betala socialavgifter är knuten till tillhörigheten till den arbetsbaserade delen av försäkringen.¹⁴ Vem som skall betala socialavgifter, vilka avgifter som skall betalas samt på vilket underlag avgifterna skall beräknas regleras i socialavgiftslagen, SAL.¹⁵ SAL har anpassats till SofL.¹⁶ I 1 kap. 1 § SAL stadgas uttryckligen att de sociala avgifterna skall användas vid finansieringen av systemen för social trygghet. Till socialavgifterna hör även den allmänna pensionsavgiften, som är en egenavgift men dock regleras i en egen lag, lagen om allmän pensionsavgift (1994:1744).¹⁷

2.3 Den allmänna pensionsavgiften

Den allmänna pensionsavgiften fick sin nuvarande form efter en förändring i finansieringssystemet för sociala förmåner som påbörjades på 1990-talet. Tanken med förändringen var att omföra kostnaderna för de sociala förmånerna från arbetsgivaravgifter till att avgifterna istället skulle erläggas av den enskilde själv.¹⁸ Från och med inkomståret 2000 uppgår den allmänna pensionsavgiften till 7 procent.¹⁹ Underlaget utgörs av den pensionsgrundande inkomsten av tjänst och/eller aktiv näringsverksamhet, 3 § 1 st. Härvid avses den intjänade inkomsten och inte den taxerade.²⁰ Avgiften betalas av den skattskyldige själv och utgör en del av den avgift som är avsedd att finansiera ålderspensionssystemet, därav namnet.²¹ Att den allmänna pensionsavgiften används till att finansiera försäkringarna för

¹¹ Skatteverkets handledning för internationell beskattning, s 694.

¹² Skatteverkets handledning för internationell beskattning, s 694, samt Johansson, Det nya pensionssystemet, s 33.

¹³ Lodin m.fl. Inkomstskatt II, s 588.

¹⁴ Skatteverkets handledning för internationell beskattning, s 696.

¹⁵ Skatteverkets handledning för internationell beskattning, s 697.

¹⁶ Lodin m.fl. Inkomstskatt II, s 589.

¹⁷ Skatteverkets handledning för internationell beskattning, s 694.

¹⁸ Smiciklas/Jakobsson, Skatterätt – en introduktion, s 100.

¹⁹ Smiciklas/Jakobsson, Skatterätt – en introduktion, s 100.

²⁰ Eriksson, Praktisk beskattningsrätt, s 80.

²¹ Björkman, Socialförsäkring, s 134.

inkomstpension och tilläggspension står att utläsa i 6 § lagen om allmän pensionsavgift.

2.3.1 Avgiftsskyldighet

Den allmänna pensionsavgiften uppgår till 7 procent på inkomst av sådan anställning och annat förvärvsarbete som avses i 2 kap. LIP och skall erläggas av den som är skattepliktig för detta enligt IL, 2-3 §§ lagen om allmän pensionsavgift. Inkomsten måste dock överstiga 42,3 procent av prisbasbeloppet för att avgiften skall bli aktuell, 4 §. Den betalas inte heller på den del av inkomsterna som överstiger 8,07 inkomstbasbeloppet, 3 § 3 stycket. Något som inte står att utläsa direkt i lagen är att den som visserligen taxeras för inkomst av förvärvsarbete i Sverige, men tillhör ett annat lands socialförsäkringssystem, inte skall inte påföras allmän pensionsavgift.²² Dessa personer erlägger emellertid istället ofta avgifter till sitt eget lands socialförsäkringssystem.

2.3.2 Skattereduktionen för den allmänna pensionsavgiften

För den allmänna pensionsavgiften erhålls numera (från och med 2007 års taxering) full kompensation genom att den avgiftsskyldige medges skattereduktion för hela beloppet, IL 65 kap. 10 §.²³ En sådan reduktion medför att den uträknade skatten minskar, och inte bara den skattepliktiga inkomsten.²⁴ De skatter som det erlagda beloppet får räknas av mot är kommunal och statlig inkomstskatt samt statlig fastighetsskatt, IL 65 kap. 12 §. För en i Sverige obegränsat skattskyldig person som erlägger obligatoriska socialavgifter till ett annat EU-lands socialförsäkringssystem medges inte full skattereduktion så som är fallet om personen tillhört det svenska socialförsäkringssystemet. Istället medges denna person ett allmänt avdrag enligt IL 62 kap. 6 § om utländska socialförsäkringsavgifter. Allmänna avdrag görs från den skattskyldiges sammanlagda överskott av de olika inkomstslagen.²⁵ Här är det alltså den skattepliktiga inkomsten som minskar, inte själva skatten.

2.4 Personer som omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet

I och med den allmänna internationaliseringen i världen och den ökade rörligheten för arbetskraft inom framförallt den Europeiska Unionen ökar

²² Skatteverkets handledning för internationell beskattning, s 698.

²³ Jämför Lodin m.fl. Inkomstskatt I, s 61.

²⁴ Inkomstskattelagen – en kommentar del 2, s 1717.

²⁵ IL 1 kap. 5 § 2 st, jämför Inkomstskattelagen – en kommentar del 2, s 1683.

betydelsen av internationella skattefrågor, men även av sociala trygghetsfrågor. Vem som omfattas av vilket socialförsäkringssystem och när är frågor av stor vikt om EU:s mål om en gemensam marknad skall kunna fungera i praktiken.²⁶ För en person som alltid arbetat och varit bosatt i Sverige uppkommer inga frågor om vilket socialförsäkringssystem denne tillhör, i ett sådant fall tillämpas reglerna i den svenska socialförsäkringslagen. Vid andra situationer kan det dock finnas anledning till att fråga sig vilka regler som egentligen skall tillämpas. Här nedan redogörs för när en arbetstagare skall omfattas av reglerna i det svenska socialförsäkringssystemet.

2.4.1 Försäkrad på grund av bosättning

Som rubriken antyder är en person försäkrad för de bosättningsbaserade förmånerna om han/hon²⁷ är bosatt här i landet. Där personen har sin egentliga hemvist anses denne också bosatt, SofL 2 kap. 1 §. Begreppet egentlig hemvist bestäms av den s.k. dygnsviloprincipen, vilken återfinns i 7 § folkbokföringslagen (1991:481).²⁸

Det skall uppmärksammas att bosättningsbegreppet som används för att avgöra om en person tillhör det svenska socialförsäkringssystemet skiljer sig från det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Det senare används för att avgöra i vilken mån, alltså för vilka inkomster, en person är skattskyldig här i landet.²⁹ I IL 3 kap. 3 § stadgas vilka som är obegränsat skattskyldiga, dvs. är skattskyldiga för alla sina inkomster här i landet.³⁰ I IL är det skatterättsliga bosättningsbegreppet uppdelat på tre grunder; bosättning, stadigvarande vistelse samt väsentlig anknytning. Till den första grunden räknas personer som har sin verkliga bosättning här, dvs. sådana som faktiskt bor här – normalt alla som är folkbokförda här eller som annars tillbringar sin dygnsvila här enligt dygnsviloprincipen i 7 § folkbokföringslagen.³¹ Här återfinns alltså samma definition som används i SofL. IL utsträcker emellertid bosättningsbegreppet till att även omfatta de personer som, utan att vara bosatta här, stadigvarande vistas³² här eller har en väsentlig anknytning till landet. Den sista grunden knyter an till personer som tidigare varit bosatta i Sverige, men som nu är utflyttade men likväl har en väsentlig anknytning hit såsom familj, bostad, näringsverksamhet mm.³³

²⁶ Jämför Berg/Welander, Fri rörlighet och social trygghet, s 13.

²⁷ Hädanefter används den maskulina formen för att texten skall bli flytande. Givetvis avses hela tiden personer av både manligt och kvinnligt kön.

²⁸ Skatteverkets handledning för inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter, s 20.

²⁹ Skatteverkets handledning för inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter, s 19.

³⁰ IL 3 kap. 8 §.

³¹ Pelin, Internationell skatterätt, s 22.

³² En stadigvarande vistelse på sex månader har i praxis ansetts tillräcklig, se Lodin m.fl. Inkomstskatt II, s 546. Avbrott för hemresor är ok, RÅ 1997 ref 25.

³³ För en närmare definition av begreppen, se exempelvis Pelin, Internationell skatterätt, s 22ff.

Personer som faller under grunderna två och tre i IL är alltså inte omfattade av bosättningsbegreppet i SofL. SofL nämner endast som grund för bosättning egentlig hemvist, samt, i 2 kap. 1 § styckena 2-3, att den som kommer till Sverige och kan antas komma att vistas här längre än ett år skall anses bosatt här, och motsvarande skall den som är bosatt i Sverige och lämnar landet likväl anses bosatt här om utlandsvistelsen kan antas vara mindre än ett år. Vidare finns det ett antal specialregler för statsanställda, diplomater, biståndsarbetare mm, vilka inte kommer behandlas här.³⁴ Den som anses bosatt här enligt SofL omfattas av den bosättningsbaserade delen av försäkringen. Någon skillnad på personer med olika medborgarskap görs ej.³⁵

2.4.2 Försäkrad på grund av arbete

Den som arbetar i Sverige är försäkrad för de arbetsbaserade förmånerna i SofL. Något krav på bosättning, medborgarskap eller inskrivning i försäkringskassa finns inte.³⁶ Med arbete i Sverige avses enligt SofL 2 kap. 7 § och SAL 1 kap. 6 § förvärvsarbete i verksamhet här i landet. Det görs ingen skillnad mellan anställd och uppdragstagare respektive arbetsgivare och uppdragsgivare.³⁷ Med arbete här i landet jämföras bland annat arbete på svenskt handelsfartyg, arbete i utlandet som utsänd av svensk enskild arbetsgivare om det varar högst ett år, utsänd av staten (obegränsad tid) samt arbete som är hänförligt till fast driftställe i Sverige, även om arbetet i huvudsak utförs någon annanstans.³⁸ Arbete som inte är arbete i Sverige enligt SofL och SAL ses som arbete i utlandet, 1 § 10 kap. SAL.

2.5 Personer som omfattas av annat lands socialförsäkringssystem

Som ovan nämnts ses allt som inte är arbete i Sverige som arbete i utlandet. Vidare ses arbete i Sverige på uppdrag av utländsk arbetsgivare som arbete i utlandet om det kan antas pågå kortare tid än ett år, 1 kap. 8 § SAL. Är den utländska arbetsgivaren en stat gäller dock inte denna tidsbegränsning utan arbetstagaren betraktas som utsänd tillhörande annat socialförsäkringssystem så länge uppdraget pågår. Arbete som ses som arbete i utlandet grundar normalt inte rätt till arbetsbaserade förmåner eller skyldighet att betala socialavgifter i Sverige.³⁹

³⁴ Se SofL 2 kap. 2-6 §§.

³⁵ Skatteverkets handledning för internationell beskattning, s 695.

³⁶ Skatteverkets handledning för inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter, s 22.

³⁷ Skatteverkets handledning för internationell beskattning, s 695.

³⁸ Se SofL 2 kap. 7-9 §§, SAL 1 kap. 6-8 §§ samt jämför skatteverkets handledning för internationell beskattning s 696 och skatteverkets handledning för inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter s 22.

³⁹ Skatteverkets handledning för internationell beskattning, s 696.

3 EG-rätten; EU och dess påverkan på nationell rätt

3.1 Inledning

Sedan Sverige den 1 januari 1995 blivit en av medlemsstaterna i EU har samarbetet på vissa områden blivit en del av den interna svenska rätten.⁴⁰ Ett av dessa samarbeten (den s.k. första pelaren) där staterna gett upp en del av sin suveränitet och överlåtit beslutanderätt till gemensamma organ, benämns EG-rätten.⁴¹ EG är således en del av EU, som är det övergripande politiska begreppet.⁴² EG-rätten är ett rättsligt samarbete med en egen rättsordning och ett överstatligt syfte, och vid en konflikt mellan svensk intern rätt och EG-rätt har den senare alltid företräde.⁴³ Sverige får därmed inte tillämpa nationella rättsregler som strider mot EG-rättens regler eller principer. EG:s primära rätt består av de grundläggande fördragen, bland vilka EG-fördraget (EGF), som anger EG:s kompetens, finns.⁴⁴ Sekundärrätten består av direktiv, förordningar mm. som blivit beslutade och antagna enligt regler i primärrätten.⁴⁵ Dessa rättsakter riktar sig till medlemsstaterna, och inte till enskilda medborgare.⁴⁶ EG-rätten innehåller vidare allmänna rättsprinciper, som används för att fylla ut luckorna i fördragsbestämmelser och för att få en fungerande rättsordning.⁴⁷ Några av dessa principer är legalitetsprincipen, proportionalitetsprincipen samt lojalitetsprincipen och används av såväl gemenskapen som medlemsländerna och utgör en viktig och ofta återopad rättskälla inom EG-rätten.⁴⁸

3.2 Principen om den fria rörligheten

EG:s huvudsakliga mål var redan från början att upprätta en gemensam marknad mellan medlemsländerna där deras ekonomier skulle föras samman och varje medborgare i princip ha en personlig rätt att flytta till en annan stat.⁴⁹ En förutsättning för att nå detta mål är skyddet av den fria rörligheten för personer, varor, tjänster och kapital, även benämnd de grundläggande fyra friheterna. Förbudet mot restriktioner för dessa friheter återfinns i EGF;

⁴⁰ Pelin, Internationell skatterätt, s 301.

⁴¹ Ståhl, EG-skatterätt, s 20f.

⁴² Pga. detta har jag benämnt rubrikerna ”EG och skatterätten” etc, då jag tycker att det ger en mer rättvisande bild.

⁴³ EG-domstolen mål 6/64, Costa/Enel. Jämför Lodin m.fl. Inkomstskatt II, s 560 samt Pelin. Internationell skatterätt, s 325.

⁴⁴ Pelin, Internationell skatterätt, s 303.

⁴⁵ Lodin m.fl. Inkomstskatt II, s 560.

⁴⁶ Lodin m.fl. Inkomstskatt II, s 561.

⁴⁷ Pelin, Internationell skatterätt, s 305.

⁴⁸ Jämför Pelin, Internationell skatterätt, s 305ff.

⁴⁹ Berg/Welander, s 13.

för varor artikel 23-31, personer artikel 39-48, tjänster artikel 49-55 samt kapital artikel 56-60. Den fria rörligheten för personer kan i sin tur delas in i fri rörlighet för arbetskraft samt etableringsfrihet.⁵⁰ Dessa friheter får som huvudregel inte inskränkas. Finns det dock tillräckligt starka skäl, s.k. rättfärdigande grunder, kan även en fördragsstridig regel godtas; alltså en regel som hindrar den fria rörligheten.⁵¹ Som rättfärdigande grund har EG-domstolen i vissa fall ansett regler som är nödvändiga av tvingande hänsyn till allmänintresset och som uppfyller kraven på ändamålsenlighet och proportionalitet. Även hänvisningar till principen om skattesystemets inre sammanhang, eller systematik, har godtagits av domstolen.⁵² Som ett icke godtagbart hinder mot de fyra friheterna anses dock alltid en öppen diskriminering på grund av nationalitet.⁵³ Diskrimineringsartikeln återfinns i artikel 12 EGF och innebär att en stat alltid måste behandla medborgare från andra medlemsstater på samma sätt som de behandlar sina egna.⁵⁴

Förordning nr 1612/86 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen berör, som antyds av namnet, vad som gäller för arbetstagares fria rörlighet inom unionen. Huvudstadgandet för detta återfinns främst i artikel 39 EGF. De viktigaste punkterna i denna lyder som följer:

Artikel 39

1. Fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas inom gemenskapen.
2. Denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.

Förordning 1612/68 utvecklar detta huvudstadgande och fastställer bland annat en uttrycklig rätt för arbetstagare att ta anställning och arbeta i en annan medlemsstat, artikel 1.1. Arbetstagaren skall därvid ej vad behandlas annorlunda i det nya landet på grund sin nationalitet, och han skall åtnjuta samma sociala och skattemässiga förmåner som en medborgare i det landet, artikel 7.1 och 7.2.⁵⁵ Med sociala förmåner avses enligt praxis "alla förmåner som, även om de inte har samband med ett anställningsavtal, i allmänhet beviljas nationella arbetstagare, främst på grund av deras objektiva egenskaper av arbetstagare eller enbart på grund av det faktum att de är bosatta i det landet".⁵⁶ Med begreppet arbetstagare förstås enligt förordningen och även enligt artikel 39 EGF varje person som utövar faktisk och verklig verksamhet som inte endast är marginell.⁵⁷ Förordningen är direkt tillämplig i medlemsländerna.

⁵⁰ Pelin, Internationell skatterätt, s 335.

⁵¹ Detta framgår av fördragsbestämmelser samt EG-domstolens praxis och utvecklas inte närmare här. Se exempelvis Pelin, Internationell skatterätt, s 353ff.

⁵² Se exempelvis EG-domstolen mål C-204/90, Bachmann.

⁵³ Lodin m.fl. Inkomstskatt II, s 562.

⁵⁴ Jämför Pelin, Internationell skatterätt, s 335.

⁵⁵ Utförligare regler om social trygghet finns i förordning nr 1408/71, vilken går igenom nedan.

⁵⁶ Se t.ex EG-domstolen mål nr 207/78, Even.

⁵⁷ Fritz, Ny Juridik nr 2 2004, s 62.

3.3 EG och skatterätten

3.3.1 Allmänt om EU:s betydelse på området

Ett av de områden där medlemsstaterna inte gett upp sin suveränitet är skatterätten. Ändå är skatterätten ett av de områden som påverkas markant av Sveriges anslutning till EU.⁵⁸ Detta gäller dock framförallt på den indirekta beskattningens område, där en långtgående harmonisering har ägt rum.⁵⁹ På den direkta beskattningens område har framförallt fördragsbestämmelserna i EGF om fri rörlighet och icke-diskriminering haft en väsentlig påverkan, i huvudsak genom EG-domstolens domar. Harmoniseringen, alltså samordningen, vad gäller den direkta beskattningen styrs dock formellt av den allmänna harmoniseringsartikeln i EGF artikel 94. Artikeln innebär att beslut om harmonisering av den direkta beskattningen fordrar enhällighet mellan medlemsstaterna.⁶⁰

Trots ovanstående pågår det alltså, och har länge pågått, ett arbete med att skapa vissa gemensamma skatteregler inom unionen. Syftet med detta arbete är att säkerställa att den gemensamma marknaden fungerar utan störningar och diskriminering.⁶¹ Med anledning härav har EG-domstolen, trots att frågor om den direkta beskattningen alltså i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, ansett de fyra friheterna som så grundläggande att artiklarna som förbjuder inskränkningar i dessa är direkt tillämpliga även på den direkta beskattningens område.⁶² Medlemsstaterna är skyldiga att iakttaga gemenskapsrätten vid utövande av sin suveränitet på skatterättens område. Skattebestämmelser som hindrar någon av de fyra friheterna eller anses oförenliga med dessa kan åsidosättas direkt med stöd av EGF.⁶³ Bedömningen skall ske för varje enskild skatteregel för sig, vilket innebär att en negativ särbehandling i ett visst avseende inte kan uppvägas av en positiv särbehandling i ett annat.⁶⁴ Som en följd av denna utveckling har EG-rätten blivit betydelsefull även vad gäller reglerna gällande den direkta beskattningen i medlemsstaterna, och EG-domstolens praxis på detta område är numera synnerligen omfattande.

EG-rättens ökande betydelse på den direkta beskattningens område är således kanske framförallt att hänföra till EG-domstolens ställning, vars prejudikat om än ej i teorin men i praktiken är prejudicerande i hela EU.⁶⁵

⁵⁸ Ståhl, EG-skatterätt, s 17.

⁵⁹ Ståhl, EG-skatterätt, s 17.

⁶⁰ Lodin m.fl. Inkomstskatt II, s 561.

⁶¹ Pelin, Internationell skatterätt, s 301.

⁶² EG-domstolen mål C-270/83, Avoir-fiscalmålet 1986.

⁶³ Jämför EG-domstolen mål C-270/83 och Pelin, Internationell skatterätt, s 344.

⁶⁴ Ståhl, EG-skatterätt, s 67.

⁶⁵ Jämför Lodin m.fl. Inkomstskatt, s 562.

3.3.2 Förbudet mot diskriminering

I EGF artikel 12 förbjuds all diskriminering på grund av nationalitet ”inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild artikel”. Detta omfattar givetvis både direkt och indirekt (dold) diskriminering kopplad till nationalitet. Med andra ord; en stat måste behandla medborgare från andra medlemsländer på samma sätt som de behandlar sina egna medborgare. Detta gäller även på skatterättens område. Professor Laurence W Gormley har uttryckt saken såhär:

”Even if direct taxation does not fall within the purview of the Community, the powers retained by the Member States must nevertheless be exercised consistently with Community Law, which means that discriminatory national provisions on income tax cannot be allowed to undermine the principle of equal treatment of nationals of Member State A employed in Member State B with nationals of Member State B employed there.”⁶⁶

Professor Gormley konstaterar vidare att diskriminering utgörs av att man tillämpar olika regler på jämförbara situationer och samma regel på olika situationer.⁶⁷ Även om ett land tillämpar sina regler oberoende av en persons nationalitet kan dessa regler komma i konflikt med gemenskapsrätten då det istället kan handla om en dold diskriminering.⁶⁸ Ett exempel på detta är den vanliga faktorn att regler baserar sig på bosättning, som ofta följer nationaliteten. EG-domstolen har framhållit att i ett land bosatta och där icke bosatta i regel inte kan anses vara i jämförbara situationer, men att en icke bosatt skattskyldig som uppbär all sin inkomst eller största delen av denna i den medlemsstat där han arbetar i allmänhet kan anses vara i samma situation som en person som både är bosatt och arbetar i nämnda medlemsstat.⁶⁹

3.4 EG och socialförsäkringsrätten

3.4.1 Allmänt om EU:s betydelse på området

Medlemskapet i EU har inneburit en inverkan på den nationella rätten på en rad rättsområden. Häribland återfinns socialrätten, där EU:s regler om social trygghet numera skall tillämpas i Sverige.⁷⁰ Reglerna ingår som ett led i att skydda rörligheten för arbetstagare och deras familjer, så att dessa inte skall gå miste om socialförsäkringsrättigheter när de förflyttar sig mellan länderna.⁷¹ Detta är förstås en naturlig följd av EU:s mål om en gemensam

⁶⁶ Gormley, EU Taxation Law, s 2f.

⁶⁷ Gormley, EU Taxation Law, s 3. Se även Pelin, Internationell skatterätt, s 345.

⁶⁸ Ståhl, EG-skatterätt, s 114.

⁶⁹ Se bla. EG-domstolen mål C-279/93 Schumacker samt Gormley, EU Taxation Law, s 3.

⁷⁰ Skatteverkets handledning för inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter, s 11.

Jämför artikel 42 i EGF.

⁷¹ Björkman, Socialförsäkring, s 154.

marknad och att trygga de fyra friheterna. En förutsättning för att fri rörlighet för personer skall bli möjlig är att personerna inte förlorar sina sociala trygghetsförmåner när de utnyttjar denna rättighet.⁷² EU ställer emellertid inte upp några regler för hur medlemsstaternas trygghetssystem skall vara utformade, då det inte finns någon strävan efter att åstadkomma ett enhetligt socialförsäkringssystem.⁷³ Avsikten är endast att samordna, koordinera, de olika ländernas rättsregler för att på så sätt skapa ett tillfredställande och fungerande socialt skydd för de medborgare som förflyttar sig mellan medlemsländerna.⁷⁴ Varje stat bestämmer därmed själva hur just deras system ska vara uppbyggt avseende förmåner, avgifter, avdragsrätt etc, något som ofta utvecklats under lång tid efter rådande principer i varje enskilt land.⁷⁵ Det strider alltså inte mot fördraget att ha olika regler i olika länder. Det enda undantaget från självbestämmandet avser jämställdheten mellan män och kvinnor; medlemsländerna är förpliktade att i sina respektive socialförsäkringssystemers regler behandla dessa lika.⁷⁶

3.4.2 Förordning (EEG) nr 1408/71 – tillämpningen av reglerna om social trygghet vid förflyttning inom gemenskapen

Utöver de svenska reglerna på socialförsäkringens område måste hänsyn tas till att Sverige genom sitt medlemskap i EU har att direkt följa bestämmelserna i förordningen 1408/71 om tillämpning av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen.⁷⁷ Förordningen är en koordineringsreglering och skall gälla i samordningsfrågor på socialförsäkringsområdet oavsett hur de nationella socialförsäkringsreglerna är utformade.⁷⁸ Huvudprincipen i förordningen är *lex loca laboris* (arbetslandets lag), dvs. att en anställd eller egenföretagare skall omfattas av det sociala trygghetssystem i det land där han utför förvärvsarbete, och detta även om han är bosatt inom ett annat land i unionen.⁷⁹ Andra huvudprinciper i förordningen är likabehandling oberoende av medborgarskap, sammanläggning av försäkrings- och bosättningsstider, exportabilitetsprincipen (export av förmåner) samt *pro rata temporis*-principen, dvs. man får förmåner i förhållande till tiden man varit försäkrad i varje medlemsland.⁸⁰ Exempelvis har pensionstagare rätt till pension i förhållande till den tid varunder han eller hon tjänat in

⁷² Berg/Welander, Fri rörlighet och social trygghet, s 13.

⁷³ Björkman, Socialförsäkring, s 153.

⁷⁴ Skatteverkets handledning för inkomstrundad ålderspension och socialavgifter, s 12.

⁷⁵ Björkman, Socialförsäkring, s 153.

⁷⁶ Se direktiv 79/7 EEG samt Björkman, Socialförsäkring s 153.

⁷⁷ Lodin m.fl. Inkomstskatt II, s 602.

⁷⁸ Berg/Welander, Fri rörlighet och social trygghet, s 11.

⁷⁹ Artikel 13 i förordningen, jämför skatteverkets handledning för inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter, s 13.

⁸⁰ Berg/Welander, Fri rörlighet och social trygghet, s 46.

pensionsrätten i respektive land.⁸¹ Förordningens regler om vilket lands socialförsäkringslagstiftning som skall tillämpas i olika fall tar primärt sikte på i vilket land en arbetstagare skall ha rätt att erhålla sociala förmåner. Av praxis framgår emellertid att förordningen också får betydelse för i vilket land sociala avgifter skall erläggas.⁸² De avgifter som omfattas för Sveriges del är arbetsgivaravgifter, egenavgifter, allmän pensionsavgift och särskild sjukförsäkringsavgift.⁸³

För att tillämpa förordningen måste man först kontrollera att personen ifråga omfattas av förordningens personkrets, vilket utläses av artikel 2. Denna artikel innebär i princip att de personer som "korsat en gräns" inom gemenskapen omfattas av förordningen; de behöver inte vara yrkesarbetande.⁸⁴ De skall dock ha tillhört socialförsäkringslagstiftningen i en medlemsstat samt vara EU-medborgare.⁸⁵ För förordningens tillämplighet krävs också att det rör sig om en sådan social trygghetsförmån som omfattas av förordningen. Vilka dessa förmåner är räknas upp i artikel 4.1. Vidare, för att kunna tillämpa förordningen, måste det fastställas vilket lands lagstiftning personen skall omfattas av. Därefter kan man tillämpa de specifika regler som finns för varje förmånsslag.

Lagvalsreglerna finns i artikel 13-17. De har införts för att hindra att en försäkringstagare hamnar i den situationen att han inte omfattas av något lands trygghetssystem, alternativt att han omfattas av flera länders lagstiftning och därmed också är avgiftsskyldig i flera länder.⁸⁶ Enligt artikel 13.1 i förordningen kan bara ett lands lagstiftning vara tillämpligt vid en viss tidpunkt. Huvudprincipen är här, som nämnts ovan, att det är det lands lagstiftning där den anställde eller egenföretagaren utför förvärvsarbete som skall tillämpas, även om denna person är bosatt i ett annat medlemsland (artikel 13.2). Det land vars lagstiftning skall tillämpas blir betalningsansvarigt och det är endast detta land som har rätt att ta ut sociala avgifter på inkomsten. Anledningen till att huvudprincipen är utformad enligt ovan är att rätten till social trygghet i EU-länderna ofta är knuten till förvärvsarbete.⁸⁷ En viktig undantagsbestämmelse i förordningen vad gäller tillämplig lag, som också har sin motsvarighet i den svenska lagstiftningen (se SofL 2 kap.), är artikel 14.1.a. I denna står det att utläsa att en person som sänts ut av ett företag för att arbeta i ett annat medlemsland i högst tolv månader skall fortsätta omfattas av utsändningslandets socialförsäkringssystem och lagstiftning, vilket alltså innebär att de sociala avgifterna skall erläggas dit och bara dit. Om arbetet på grund av oförutsedda omständigheter varar längre än tolv månader kan tillhörigheten till det utsändande landets lagstiftning utsträckas i ytterligare tolv månader.

⁸¹ Se förordningen samt exempelvis skatteverkets handledning för inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter, s 13 samt Björkman, Socialförsäkringar, s 155ff.

⁸² Ståhl, EG-skatterätt, s 312.

⁸³ Skatteverkets handledning för inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter, s 16.

⁸⁴ Berg/Welander, Fri rörlighet och social trygghet, s 18.

⁸⁵ Några undantag finns, bl.a. gällande statslösa samt familjemedlemmar och efterlevande. För vidare redogörelse, se Berg/Welander, Fri rörlighet och social trygghet, s 19.

⁸⁶ Björkman, Socialförsäkring, s 157f.

⁸⁷ Björkman, Socialförsäkring, s 158.

Regleringen är införd med anledning av att det vore olämpligt och opraktiskt att tvingas byta socialförsäkringssystem om man arbetar en kortare tid i ett annat land.⁸⁸

Det skall understrykas att förordningen endast är tillämplig på socialavgifter, inte på skatter. Därmed kan den aktuella situationen uppkomma att en arbetstagare är inkomstskatteskyldig i ett land och tvungen att erlägga sociala avgifter i ett annat.

⁸⁸ Björkman, Socialförsäkring, s 158.

4 Praxis från EG-domstolen

4.1 Inledning

Vi har ovan sett vilka regler en mobil arbetstagare har att luta sig emot. Vad som kanske är än mer intressant, som med alla lagar och regler på juridikens område, är hur dessa tillämpas av de rättsskipande organen - i det här fallet EG-domstolen. En person som rör sig över gränserna är oftast hänvisad till respektive stats myndigheter och deras bedömning. Det är därför viktigt att det finns en klar och tydlig praxis på området ifråga. Här nedan redovisas ett urval intressanta domar ur ett svenskt perspektiv. Redovisningen gör inte anspråk på att vara fullständig, men tanken är att behandla de domar som i doktrin och praxis har visat sig fått störst genomslag, och som kan vara relevanta vid bedömningen av de svenska reglernas förenlighet med gemenskapsrätten. Där det behövs har målet och de ifrågasatta reglerna behandlats mer utförligt, i andra fall har jag nöjt mig med att redovisa domstolens dom och motivering.

4.2 C-512/03 J.E.J Blanckaert

Målet rörde en belgisk medborgare, hädanefter benämnd som Blanckaert, som var bosatt i Belgien och hade ett fritidshus i Nederländerna, mot den nederländska staten. Prövningen avsåg artiklarna 56 och 58 i EGF, vilka innebär ett förbud mot varje hinder för den fria rörligheten för kapital.

4.2.1 Omständigheterna

Enligt nederländsk intern rätt omfattar den i fallet aktuella socialförsäkringen såväl där bosatta personer som icke bosatta personer som beskattas för arbete i Nederländerna. I Nederländerna bosatta personer som utövar sin yrkesverksamhet i en annan medlemsstat omfattas däremot av socialförsäkringen i den staten. Den som omfattas av socialförsäkrings-systemet skall erlägga socialförsäkringsavgifter i förhållande till skattepliktig inkomst av tjänst och bostad. Från detta belopp dras sedan ett schablonbelopp – ett s.k. socialförsäkringsavdrag.⁸⁹

I Nederländerna bosatta skattskyldiga personer åtnjuter förmåner i form av skattefri förmögenhet och olika skattelättnader med grund i inkomstkattesystemet. Om personen också omfattas av den nederländska socialförsäkringen kan denne även göra anspråk på ovan nämnda socialförsäkringsavdrag. Om detta avdrag överstiger avgiften skall inkomstkatten minska med den del av avdraget som överstiger avgiften. På detta sätt kan socialförsäkringsavdraget förvandlas till en skattelättnad.⁹⁰

⁸⁹ Se punkten 11.

⁹⁰ Se punkterna 16-17.

I landet icke bosatta skattskyldiga personer kan välja att likställas med i landet bosatta skattskyldiga personer. De beskattas då i Nederländerna för alla sina inkomster och de har rätt till skattelättnader med grund i inkomstskattesystemet. Dessa personer kan däremot inte få skattelättnader med grund i socialförsäkringssystemet om de i Nederländerna endast uppbär inkomst av kapital då de i sådana fall inte omfattas av det nederländska socialförsäkringssystemet.

Blanckaert uppbär i Nederländerna endast inkomst av kapital. Han omfattas inte av det nederländska socialförsäkringssystemet och erlägger således inga sådana avgifter. Han har inte valt att likställas med en i landet bosatt skattskyldig person, men på grund av skatteavtal mellan Nederländerna och Belgien åtnjuter han ändå förmåner i form av skattefri förmögenhet och skattelättnader med grund i inkomstskattesystemet. Däremot beviljas han inga skattelättnader med grund i socialförsäkringssystemet. Frågan domstolen har att avgöra är om en person i Blanckaerts sits med stöd av EG-rätten kan kräva att få åtnjuta sådana skattelättnader vid beräkningen av dennes skattepliktiga inkomst av kapital, om en inhemsk skattskyldig person som omfattas av det nederländska socialförsäkringssystemet har rätt till dessa skattelättnader, trots att denna person inte heller uppbär någon inkomst av tjänst och av den anledningen inte erlägger några socialavgifter.⁹¹

4.2.2 Domstolens dom

Domstolen konstaterade först att frågan avser tolkningen av artikel 56 och 58 i EGF, och att det domstolen har att avgöra är huruvida den nationella lagstiftningen ifråga innebär ett hinder för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna genom att den har en restriktiv verkan för personer som är bosatta i en annan medlemsstat än Nederländerna och som önskar investera i fast egendom i sistnämnda stat.⁹² Domstolen ansåg att den interna lagstiftningen kan vara ett sådant hinder för de fria kapitalrörelserna. Den gick emellertid vidare med att säga att det också måste prövas huruvida en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital i så fall kan rättfärdigas.⁹³ Enligt domstolens praxis kan en sådan nationell lagstiftning som är för handen vara förenlig med EGF bland annat om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt lika.

Den avgörande frågan är då om det i fallet föreligger någon objektiv skillnad mellan situationen för en i landet icke bosatt person och en i landet bosatt person, om båda endast uppbär inkomst av kapital i Nederländerna. Domstolen inledde med att konstatera att de aktuella socialavdragen endast kunde anses vara en förmån om de inte kan utnyttjas i sin helhet mot de avgifter som skall erläggas, till exempel när en person inte erlägger några

⁹¹ Se punkt 28.1 i domen.

⁹² Punkt 36 i domen.

⁹³ Artikel 58.1 a EGF behandlar tillåten särbehandling, artikel 58.3 EGF behandlar sådan godtycklig diskriminering som är förbjuden.

socialavgifter i avsaknad av sådan inkomst av tjänst eller bostad som avgifterna baseras på. Rätten till dessa avdrag gäller såväl i landet bosatta som i landet icke bosatta personer, så länge de omfattas av det nederländska socialförsäkringssystemet. Även om den nederländska lagstiftningen särskilt missgynnar i landet icke bosatta personer, då det oftast är dessa som inte omfattas av socialförsäkringssystemet, är rätten till socialavdragen alltså inte knuten till bosättning utan till tillhörigheten till nämnda system. Domstolen menade att om även personer som inte omfattades av det nederländska socialförsäkringssystemet skulle beviljas avdragen ifråga skulle detta innebära att olika situationer behandlades lika, då en person i Blackearts sits i sådana fall alltid skulle ha rätt till skattlättnader med grund i socialförsäkringssystemet, medan en person ansluten till detta system bara skulle ha en sådan möjlighet om denne på grund av för låga inkomster inte kan utnyttja socialförsäkringsavdragen. Domstolen erinrade även om att gemenskapsrätten inte inkräktar på medlemsstaternas behörighet att utforma sina sociala trygghetssystem.

Domstolen ansåg således att sådan nationell lagstiftning som det var fråga om i målet kan rättfärdigas med stöd av artikel 58.1 a i EGF, och att artiklarna 56 och 58 i EGF följaktligen skall tolkas så att de inte utgör hinder för en medlemsstat att ha en sådan lagstiftning som det var fråga om i det här fallet.

4.3 C-150/04 Danmarksmålet

Målet innebar en prövning av de danska reglerna om avdragsrätt för inbetalningar till liv- och pensionsförsäkringar. De artiklar som härvid kom ifråga var 39, 43 och 49 EGF, vilka skyddar friheten att tillhandahålla tjänster, den fria rörligheten för arbetstagare samt etableringsfriheten. Utgången i målet fick betydelse även för den svenska lagstiftaren då de svenska reglerna uppvisar stora likheter med de danska regler som var föremål för domstolens kritik.⁹⁴

4.3.1 Omständigheterna

EG-kommissionen riktade kritik mot de danska reglerna om avdragsrätt för liv- och pensionsförsäkringar. Enligt dessa regler medgavs rätt att göra avdrag för och att utelämna inbetalningar endast ifråga om inbetalningar som sker på grund av avtal som slutits med i Danmark hemmahörande pensionsinstitut. Någon sådan lättnad i beskattningen medgavs alltså inte för

⁹⁴ Regeringen utkom med en skrivelse, Skr 2006/07:47, där det bland annat föreslogs att avdrag skall medges även för premier inbetalda till pensionsförsäkringar tecknade i en annan stat inom EES. Skrivelsen ledde sedan till bl.a. en promemoria från Finansdepartementet med lagförslag, Fi 2007/811. Regeringen aviserar i budgetpropositionen 2007/08:1 att den ämnar återkomma med förslag till ändrade skatteregler för pensionsförsäkringar med effekt från budgetåret 2007 och framåt. (FAR INFO nr 10 2007)

inbetalningar som sker på grund av avtal som slutits med i andra medlemsstater hemmahörande institut, såvida inte dessa har en filial eller ett fast driftställe i Danmark. Kommissionen ansåg att de danska reglerna var oförenliga med gemenskapsrätten, närmare bestämt de fyra friheterna. Danmark hävdade att reglerna visserligen kunde anses utgöra hinder för vissa av de nämnda friheterna, men att detta motiverades av hänsyn till behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang, då det finns ett direkt samband mellan avdragsrätten för eller utlämnandet av inbetalningarna och beskattningen av utbetalningarna. Utbetalningar för vilka avdrag för eller utlämnande av inbetalningar inte medgetts är nämligen inte heller föremål för beskattning enligt de danska reglerna, medan utbetalningarna däremot beskattas om avdrag för eller utlämnande av inbetalningar tidigare har medgetts.

4.3.2 Domstolens dom

Domstolen konstaterade att kravet på att ett pensionsinstitut skall vara hemmahörande i Danmark för att skattelättnader skall medges kan avvålla mottagarna av institutens tjänster från att upprätta pensionsordningar vid pensionsinstitut som är hemmahörande i en annan medlemsstat, då möjligheterna till skattelättnader oftast är av stor betydelse vid upprättandet av sådan ordning. Domstolen konstaterade vidare att arbetstagare som utövat yrkesverksamhet i en annan medlemsstat än Danmark och som sedan blir yrkesverksamma eller söker arbete i sistnämnda stat har normalt upprättat sina pensionsordningar i den första staten. Därmed finns det risk för att de ifrågakvarande bestämmelserna är till särskild nackdel för dessa arbetstagare, vilka i regel är medborgare i andra medlemsstater.⁹⁵ Mot bakgrund av detta fann domstolen att Danmarks lagstiftning utgjorde ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster, den fria rörligheten för arbetstagare samt etableringsfriheten.

Domstolen hade närmast att pröva huruvida de ifrågakvarande reglerna ändå kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, i det här fallet att upprätthålla det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet, eller för att säkerställa en effektiv skattekontroll och undvika risken för skatteundandragande. I fråga om de två sista motiven ansåg domstolen att dessa kunde säkerställas med åtgärder som är mindre restriktiva än den gällande lagstiftningen.⁹⁶ Vad gäller argumentet om skattesystemets inre sammanhang inledde domstolen med att konstatera att behovet av att upprätthålla ett sådant sammanhang förutsätter att det finns ett direkt samband mellan en skattefördel och en motsvarande nackdel. Domstolen konstaterar att i det aktuella fallet är den faktor som kan sätta det danska skattesystemets inre sammanhang ur spel att en person väljer att flytta ut sin hemvist mellan tidpunkten för inbetalningarna till en pensionsordning och tidpunkten för utbetalningen av densamma, och inte att pensionsinstitutet är

⁹⁵ Liknande resonemang fördes av domstolen i Mål C-204/90, Bachmann.

⁹⁶ För domstolens motiv i frågan, se punkt 51-59.

hemmahörande i en annan medlemsstat. Vid en flytt av hemvist mellan ovanstående två tidpunkter förlorar nämligen Danmark i de flesta fall rätten att beskatta utbetalningarna som tidigare dragits av eller utelämnats. Det är endast i ett sådant fall som svårigheter att beskatta utbetalningarna uppstår. På grund av detta ansåg domstolen att då den ifrågavarande lagstiftningen utgjorde ett generellt förbud mot beviljande av skattefördelar för inbetalningar till ett i annat medlemsstat hemmahörande pensionsinstitut, kan denna inte motiveras av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

4.4 C-279/93 Schumacker

Målet rörde tolkningen av dåvarande artikel 48 (nuvarande artikel 39) i EGF, närmare bestämt huruvida vissa tyska rättsregler på inkomstskattens område som föreskrev att skattskyldiga behandlas olika beroende på om de är bosatta inom landet eller ej, är förenliga med gemenskapsrätten.

4.4.1 Omständigheterna

De tyska inkomstskattereglerna ifråga föreskrev att en i Tyskland bosatt person kom i åtnjutande av vissa skattelättnader vid beskattningen av dennes inkomst av arbete. Dessa regler kunde inte tillämpas på en person som endast arbetade i Tyskland men som var bosatt i ett annat land. En sådan person fick alltså sin inkomst hårdare beskattad än en person som också var bosatt i Tyskland.

4.4.2 Domstolens dom

Domstolen fann i fråga om direkta skatter att i landet bosatta personer befinner sig i en situation som generellt sett inte är jämförbar med situationen för i landet ej bosatta personer.⁹⁷ En medlemsstat skulle därför kunna neka en i landet ej bosatt person vissa skattemässiga förmåner, som medgavs där bosatta personer, utan att detta automatiskt är att se som diskriminering enligt nuvarande artikel 39 EGF.⁹⁸ Detta gäller särskilt för skatteavdrag av personlig karaktär vilka medges med hänsyn till en persons totala skatteförmåga då sådana bäst ges av hemstaten.⁹⁹ Helt undantagslös är dock inte denna regel, utan är situationen sådan, att den i landet ej bosatta personen uppbär huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster i anställningslandet och endast obetydliga inkomster i bosättningslandet, finns det inte längre någon objektiv skillnad som kan rättfärdiga en skillnad i behandling vad gäller beskattningen. Sådan var situationen i fallet Schumacker, och EG-domstolen ansåg därmed att de tyska reglerna trots allt indirekt diskriminerade utländska medborgare. Reglerna kunde tänkas

⁹⁷ Punkt 31.

⁹⁸ Jämför punkt 34.

⁹⁹ Jämför Kristina Ståhls och Roger Persson Östermans kommentar till domen i EG-rätt, s 116.

hindra sådana personer från att ta anställning eller bedriva verksamhet i Tyskland och stred därmed mot den fria rörligheten för personer. Domstolen konstaterade att det följer av artikel 48 att det inte är tillåtet att beskatta personer olika på grund av var de är bosatta på det sätt som de tyska reglerna föreskrev.

4.5 C-204/90 Bachmann

Detta är målet där EG-domstolen för första gången slog fast att en särbehandling som strider mot etableringsfriheten i vissa fall kan motiveras med hänsyn till det nationella skattesystemets inre sammanhang. Bedömningen rörde de dåvarande artiklarna 48 och 59 i EGF. Det skall tilläggas att en omdiskuterad fråga i litteraturen är huruvida Bachmann fortfarande gäller. Inget senare mål i EG-domstolen har dock gått emot principen om skattesystemets inre sammanhang under de förutsättningar som fanns i Bachmann.¹⁰⁰

4.5.1 Omständigheterna

En person flyttade till Belgien och tog anställning där. Han var tysk medborgare och hade sedan tidigare en pensionsförsäkring som tecknats i ett tyskt försäkringsbolag, till vilket han fortsatte att inbetala premier. I Belgien vägrades han avdrag för dessa inbetalningar, då de belgiska reglerna endast medgav avdrag för försäkringar som tecknats i belgiska försäkringsbolag. Å andra sidan var utbetalningarna från försäkringen ej heller skattepliktiga för honom i Belgien enligt det belgiska skattesystemet.

4.5.2 Domstolens dom

EG-domstolen ansåg som utgångspunkt att avdragsförbudet i princip utgjorde en indirekt diskriminering av utländska medborgare, eftersom det framförallt drabbade dessa. Domstolen uttalade härom att en arbetstagare som utövat yrkesverksamhet i en medlemsstat och sedan söker anställning i en annan vanligen har tecknat försäkringsavtal gällande pensionsförsäkringar eller liknande i den förstnämnda staten. Av detta följer att de ifrågavarande bestämmelserna riskerar att vara till särskild nackdel för sådana arbetstagare, vilka i allmänhet medborgare i andra medlemsstater. Dessa har då ingen möjlighet att dra av premierna mot inkomstbeskattningen, men råkar kanske ändå ut för en beskattning av utbetalningarna då de återvänder till sitt hemland. Regleringen stred mot bestämmelserna om fri rörlighet för tjänster, då det försvårade för utländska försäkringsbolag att sälja pensionsförsäkringar i Belgien.

Domstolen gick emellertid vidare med att konstatera att avdragsförbudet trots allt kunde godtas om det var nödvändigt med hänsyn till behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet. Det inre

¹⁰⁰ Lodin mfl. Inkomstskatt del II, s 563.

sammanhanget krävde att avdrag endast skulle behöva medges om utfallande belopp skulle kunna beskattas i Belgien, vilket inte var möjligt om försäkringen tecknats i ett utländskt försäkringsbolag. Särbehandlingen kunde enligt domstolen därmed motiveras.

5 Analys

5.1 Inledning

En person från en annan EU-medlemsstat kommer till Sverige för att arbeta under en planerad period på ungefär ett år. Personen, vi kan kalla honom eller henne för A, är hitsänd av sin utländska arbetsgivare. Enligt IL 3 kap. 3 § 2 p. är A obegränsat skattskyldig i Sverige för alla sina inkomster. På grund av att A inte förväntas stanna i Sverige längre än ett år tillhör han fortfarande socialförsäkringssystemet i sitt hemland. Då man inte kan tillhöra mer än ett socialförsäkringssystem är det dit avgifter skall erläggas, och det är det landet som är betalningsansvarigt – helt i enlighet med reglerna i förordning 1408/71.

Den allmänna pensionsavgiften omfattas av förordning 1408/71.¹⁰¹ A skall alltså inte erlägga allmän pensionsavgift såsom han skulle ha gjort om han tillhört det svenska socialförsäkringssystemet. Därmed får A inte heller den numera hundra procentiga skattereduktionen för samma avgift. Istället får A för den avgift han erlägger till sitt lands socialförsäkringssystem ett s.k. allmänt avdrag enligt IL 62 kap 6 §. Detta gör att A ekonomiskt hamnar i en sämre sits än om han tillhört det svenska socialförsäkringssystemet. Huruvida detta är förenligt eller ej med förbudet mot inskränkningar i den fria rörligheten för arbetstagare skall försöka utrönas nedan.

5.2 Diskussion

Som tidigare har redovisats så är EG-rätten överstatlig och vid konflikt med nationell rätt har den förra alltid företräde. Sverige har vid flera tillfällen blivit tvunget att ändra den interna lagstiftningen efter att avgöranden från EG-domstolen visat att vår interna rätt stått i strid med EG-rätten.¹⁰² Om fallet är sådant att den svenska särbehandlingen vad gäller avdragsrätt för arbetstagare som tillhör olika socialförsäkringssystem inte är förenlig med EG-rätten innebär detta att den svenska lagstiftningen måste ändras igen, på ett sätt som kommer få en direkt effekt för alla de arbetstagare från andra medlemsländer som kommer hit för att under en kortare period arbeta i Sverige.

EG:s mål om en gemensam marknad där varor, personer, tjänster och kapital rör sig fritt över gränserna inom unionen förutsätter att medlemsländerna anpassar sina regler inte bara efter de nationella intressena utan efter hela gemenskapens gemensamma intresse eller mål; den fria rörligheten, den gemensamma marknaden. Som har uppmärksammats ovan har därför EG-domstolen, trots att frågor om den direkta beskattningen alltså i och för sig

¹⁰¹ Skatteverkets handledning för internationell beskattning, s 698.

¹⁰² Eriksson, Praktisk beskattningsrätt, s 31.

inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, ansett de fyra friheterna som så grundläggande att artiklarna som förbjuder inskränkningar i dessa är direkt tillämpliga även på den direkta beskattningens område. En inskränkning kan utgöras av att man behandlar medborgare från andra stater sämre än de egna medborgarna. Det finns därmed all anledning att titta extra noga på sådana regler från en medlemsstats sida som faller under de fyra friheternas tillämpningsområde. Vad gäller situationen som är föremål för den här uppsatsen är det artikel 39 EGF om arbetstagares rätt till fri rörlighet som är i högsta grad relevant.

I fallet *Blanckaert* handlade det om ett socialförsäkringsavdrag i det nederländska skattesystemet, som, om det översteg socialförsäkringsavgiften (vilken baserades på inkomst av tjänst och bostad), kunde förvandlas till en skattelättnad genom att inkomstkatten minskades med motsvarande belopp. *Blanckaert*, som var belgisk medborgare, hade endast inkomst av kapital i Nederländerna. Han tillhörde därför inte det nederländska socialförsäkringssystemet. Då avdraget hade grund däri kunde han inte åtnjuta den förmånen. En person som däremot tillhörde det nederländska socialförsäkringssystemet, men inte uppbar någon inkomst av tjänst och därför inte erlade några socialavgifter, fick åtnjuta den skattelättnad som avdraget skulle utgöra i den situationen. EG-domstolen ansåg att förfarandet visserligen kan hindra de fria kapitalrörelserna mellan länderna enligt artikel 56 EGF, men att det var en sådan särbehandling som är tillåten enligt artikel 58.1 EGF. Skälet härför var att skillnaden i behandling avsåg situationer som inte var objektivt lika.¹⁰³ Utomlands bosatta kunde alltså inte jämföras med i landet bosatta personer med avseende på de regler som prövades. Samma bedömning gjorde domstolen i ett annat mål, som rörde de nederländska reglerna om förmögenhetsskatt och personligt grundavdrag för denna.¹⁰⁴ I det fallet rörde det sig om en person som hade en fastighet i Nederländerna, men större delen av förmögenheten koncentrerad till sitt hemland. Grundavdraget behövde inte medges sådana personer, även om det alltid medgavs i landet bosatta personer.

Hur påverkar då ovanstående fall bedömningen i vår situation? Att båda målen ovan behandlar den fria rörligheten för kapital och inte för arbetstagare torde inte spela någon roll för betydelsen av domstolens allmänna resonemang, då domstolen i det sistnämnda målet direkt hänvisade till resonemanget i målet *Schumacker*, som rörde den fria rörligheten för arbetstagare. Resonemanget ifråga om fri rörlighet för kapital torde således i stor utsträckning kunna tillämpas på frågan om den fria rörligheten för arbetstagare, och vice versa.¹⁰⁵

Det aktuella spørsmålet är snarare om domen i fallet *Blanckaert* innebär att en person som är respektive inte är omfattad av socialförsäkringssystemet i ett land *alltid* kan anses vara i sådana skilda situationer som gör att olika

¹⁰³ Se punkt 42 samt referatet ovan på s 18f.

¹⁰⁴ EG-domstolen mål C-376/03.

¹⁰⁵ Jämför *Ståhl*, *Skattenytt* 2006, EG-domstolens domar.

regler kan rättfärdigas.¹⁰⁶ Om så är fallet strider inte de svenska reglerna mot gemenskapsrätten. Emellertid kan det ifrågasättas om domstolen verkligen avsåg en sådan generell tolkning av domen, eller om det inte alltid måste tas hänsyn till reglerna, och omständigheterna, i det enskilda fallet. EG-domstolen uttalade ju i fallet Schumacker att det *vanligen* (min kursivering) föreligger en objektiv skillnad mellan en i ett land bosatt person och en i det landet ej bosatt person, men att det i det aktuella fallet inte förelåg någon sådan skillnad då Schumacker hade huvuddelen av sin skattepliktiga inkomst i anställningsstaten, och att de tyska reglerna därmed ej var godtagbara. Jag anser att det ligger nära till hands att tillämpa detta synsätt på arbetstagare som arbetar i ett land och tillhör samma lands socialförsäkringssystem, och arbetstagare som arbetar i samma land men tillhör ett annat lands socialförsäkringssystem.

Kan man då utan vidare jämföra fallet Blanckaert med den svenska differentieringen vad gäller avdraget för den allmänna pensionsavgiften för arbetstagare som tillhör olika socialförsäkringssystem?

Det finns tydliga skillnader mellan fallet Blanckaert och den situation som är föremål för diskussion i den här uppsatsen. Först och främst hamnar vår situation under den fria rörligheten för arbetstagare, artikel 39, och omfattas av förordningarna 1612/68 samt 1408/71. Det svenska avdraget kan dessutom aldrig förvandlas till en skattelättnad på samma sätt som det nederländska, då vårt avdrag är avhängigt av avgiften man erlägger. Erlägger man ingen avgift pga. brist på avgiftsgrundande inkomst så får man heller ingen skattereduktion. Situationen i Blanckaertmålet skulle således aldrig kunna uppstå i Sverige. Har man visserligen inkomst i Sverige men erlägger avgift till ett annat socialförsäkringssystem får man inte heller samma förmånliga skattereduktion. Den sistnämnda situationen kom aldrig på tal i målet Blanckaert då personen ifråga inte arbetade i Nederländerna utan bara hade inkomst av *kapital* där. En person i hans sits skulle således alltid automatiskt komma i åtnjutande av avdraget som en skattelättnad, trots att de i landet bosatta bara undantagsvis kunde erhålla en sådan skattelättnad.¹⁰⁷ Häri anser jag den största skillnaden ligga; även om själva resonemanget i Blanckaert skulle kunna tillämpas på vårt fall så är det ändock så att Blanckaert erlade sina socialavgifter i sin hemstat, och hade där en inkomst från vilken eventuella avdrag i hemlandet kunde göras. Häri ligger en stor skillnad, han gick inte miste om sina avdrag. En person som däremot kommer till Sverige och arbetar och i princip uteslutande får sin inkomst härifrån går miste om avdrag i hemlandet, då denne oftast inte har någon inkomst där från vilken dessa avdrag kan göras.¹⁰⁸ En person i den situationen har alltså hamnat i en sämre ekonomisk sits genom att arbeta i olika länder än om denne hade arbetat i ett och samma land hela den aktuella tiden – han har lidit en faktisk nackdel av att utnyttja den fria rörligheten.

¹⁰⁶ Se punkt 50.

¹⁰⁷ Jämför p 47.

¹⁰⁸ Jämför mål C-204/90, Bachmann.

I det ovan refererade Danmarksålet handlade det om avdragsrätt för liv- och pensionsförsäkringar, vilket endast medgavs för sådana inbetalningar som skedde till ett i Danmark hemmahörande pensionsinstitut. Danmark hävdade principen om skattesystemets inre sammanhang, då sådana utbetalningar där avdrag inte medgivits för inbetalningarna ej heller var föremål för beskattning. Domstolen godtog inte detta, utan fastslog att den enda faktor som kunde sätta det danska skattesystemets inre sammanhang ur spel var om en person väljer att flytta ut sin hemvist mellan tidpunkten för inbetalningarna till en pensionsordning och tidpunkten för utbetalningarna från densamma. Vid sådan flytt förlorar nämligen Danmark sin beskattningsrätt för utbetalningar som tidigare dragits av. Därför var det bara vid en sådan situation som argumentet om skattesystemets inre sammanhang blev relevant. Domstolen ansåg därmed att ett generellt förbud mot avdrag för inbetalningar till pensionsinstitut hemmahörande i annan medlemsstat var alltför långtgående. Avdrag för inbetalningar till pensionsförsäkringar är visserligen en helt annan sak än skattereduktionen för den allmänna pensionsavgiften, men det kan ändå vara värt att uppmärksamma domstolens resonemang och att den inte godtog ett allmänt förbud mot avdragsrätt eller argumentet om skattesystemets inre sammanhang.

Samma resonemang som i målet ovan finner man i det kända Bachmann-målet, där det också var tal om avdrag för pensionsförsäkringar. Domstolen fann där att de aktuella reglerna i allmänhet drabbade medborgare i andra medlemsstater, och att dessa då inte hade någon möjlighet att dra av inbetalningarna mot inkomstskatten samtidigt som de riskerade att beskattas för utbetalningarna i hemstaten. Häri ligger likheten med vår situation – en person som gör inbetalningar till hemlandets socialförsäkringssystem eller pensionsordning, vilka inte får dras av fullt ut i Sverige, kommer förmodligen likväl beskattas i sitt hemland vid tidpunkten för de korresponderande utbetalningarna.

För att kunna avgöra hur situationen med avdragsrätt för arbetstagare som tillhör olika socialförsäkringssystem skall bedömas är det framförallt frågan om situationerna är objektivt jämförbara som är av största vikt att avgöra. Bara om de kan anses vara objektivt lika kan de svenska reglerna rättfärdigas. Det är ju först när samma regel tillämpas på icke jämförbara situationer som man kan tala om en diskriminering, enligt EG-domstolen.

En svensk medborgare som arbetar här i landet påförs allmän pensionsavgift på sin beskattningsbara inkomst. Emellertid kompenseras denne med en hundra procentig skattereduktion för avgiften, som gör att den uträknade skatten minskar. Förlorar arbetstagaren sitt jobb och därmed sin inkomst erlägger denne ingen pensionsavgift under den tiden. När personen ifråga sedan går i pension betalas en del av dennes pension ut från staten.

En person som jobbar i Sverige men istället tillhör ett annat lands socialförsäkringssystem betalar skatt här i landet, men erlägger sociala avgifter till sin hemstat. Denne saknar då förmodligen inkomst mot vilken

han kan göra skattemässiga avdrag i sitt hemland, och i Sverige medges han endast ett mindre förmånligt allmänt avdrag. För den tiden arbetstagaren arbetar i Sverige men fortfarande tillhör sitt hemlands socialförsäkringssystem betalar inte Sverige ut någon pension. Arbetstagaren får alltså samma pension han skulle ha erhållit om han stannat i sin hemstat, men har gjort mindre avdrag. Den enda staten han kan göra avdrag i är Sverige, och där är han inte tillåten att göra det.

Skattereduktionen för den svenska allmänna pensionsavgiften är direkt kopplad till erläggandet av densamma. Endast skattskyldiga som omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet behöver erlægga avgiften. Dessa är i de flesta fall i landet bosatta personer. Eftersom skattereduktionen direkt minskar summan av den skatt en person är skyldig att erlægga innebär detta att i landet icke bosatta skattskyldiga personer behandlas mindre förmånligt när de endast medges ett allmänt avdrag, trots att dessa personer befinner sig i en situation som är mycket lik situationen för i landet bosatta personer.

5.3 Slutsats

Vad skall vi då dra för slutsats av den ovanstående diskussionen? Hur skulle EG-domstolen ha sett på den aktuella frågan?

Först och främst är frågan huruvida de regler som är aktuella i vårt fall kan anses ha en sådan restriktiv verkan på arbetstagare som önskar arbeta i en annan stat att de hindrar den fria rörligheten för desamma, enligt artikel 39 EGF och förordningarna nr 1612/68 och 1408/71, vilka redogjorts för ovan.

Då det aktuella avdraget är förbehållet dem som omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet gynnar detta i de flesta fall i Sverige bosatta personer.¹⁰⁹ Personer med respektive utan hemvist i Sverige beskattas alltså olika. Den mindre förmånliga behandlingen av i Sverige icke bosatta personer kan leda till att arbetstagare avstår från att röra sig mellan länderna, då de lider en faktisk nackdel av att utnyttja den möjligheten. Lagstiftningen kan alltså utgöra ett hinder den fria rörligheten för arbetstagare. Detta trots att förordning 1612/68 stadgar en uttrycklig rätt för arbetstagare att åtnjuta samma sociala och skattemässiga förmåner som medborgare i arbetslandet.

Det måste emellertid undersökas huruvida de svenska reglerna ändå kan motiveras genom att skillnaden i behandling avser två situationer som inte är objektivt lika, eller om de kan motiveras med hänsyn till det nationella skattesystemets inre sammanhang.

Den sista punkten har jag svårt att finna belägg för att den skulle vara gångbar i det här fallet, med tanke på domstolens avgöranden efter fallet Bachmann. Sverige tar ju snarare ut mer skatt av den utomlands bosatte fast det inte behöver betala ut pension till denne. Dock uttalar domstolen i p 49 i

¹⁰⁹ Jämför mål C-512/03, Blanckaert, p 37-38.

domen i fallet Blanckaert att det hör till det logiska inre sammanhanget i ett skattesystem att en förmån i form av minskningar eller avdrag från socialförsäkringsavgifterna förbehålls dem som har att erlægga sådana avgifter. Domstolen motiverar emellertid inte sitt domslut i målet med skattesystemets inre sammanhang utan med den objektiva skillnad som förelåg mellan de två aktuella situationerna.¹¹⁰

Frågan huruvida personerna i vårt fall kan anses befinna sig i objektivt jämförbara situationer eller ej är mycket intressant och har berörts flera gånger i diskussionsavsnittet ovan. Vad bör då svaret bli? Jag anser att särskilt den omständigheten att EG-domstolen i tidigare praxis har grundat sin bedömning på om personen i det enskilda fallet haft en mindre del av sina tillgångar i landet vars regler är föremål för bedömning, eller om han har huvuddelen där, samt att domstolen tittar på om det varit möjligt för den enskilde att göra sina avdrag i hemstaten, gör att situationerna för personerna i vårt fall torde vara objektivt jämförbara.¹¹¹ Därmed är de svenska reglerna ej förenliga med förbudet mot restriktioner för den fria rörligheten för arbetstagare.

Domstolens avgörande i fallet Blanckaert bör således tolkas som så att det *vanligen* föreligger en objektiv skillnad mellan en person som omfattas av socialförsäkringssystemet och en person som inte omfattas av detsamma. Emellertid bör en framtida dom enligt mig tillägga att har den skattskyldige så gott som uteslutande sin inkomst i Sverige samt ingen möjlighet att dra av sina sociala avgifter fullt ut i hemlandet skall de dras av här på samma villkor som om han tillhört det svenska socialförsäkringssystemet.

Den svenska lagstiftningen bör således ändras för att stämma överens med gemenskapsrätten.

¹¹⁰ Se p 47 och 50 samt kommentaren till domen av Ståhl, Skattenytt 2006, EG-rätt.

¹¹¹ Se målen C-279/93, Schumacker, samt C-204/90, Bachmann.

Källförteckning

Doktrin

Berg, Emma och Welander, Jenny, Fri rörlighet och social trygghet – förordningen (EEG) nr 1408/71 och den svenska socialförsäkringen i tillämpning, Juristförlaget i Lund 2003

Björkman Tomas, Socialförsäkring, 13:e upplagan, Studentlitteratur 2006

Eriksson Asbjörn, Praktisk beskattningsrätt, 12 uppl, Studentlitteratur, Lund 2005

Gormley Laurence W, EU Taxation Law, Richmond Law & Tax Ltd, United Kingdom 2006

Lodin/Lindencrona/ Melz/Silfverberg, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del I-II, 11 uppl, Studentlitteratur 2007

Pelin, Lars, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 4:e omarbetade upplagan, Lund 2006

Smiciklas/Jakobsson, Skatterätt – en introduktion, Studentlitteratur, Lund 2000

Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, EG-skatterätt, upplaga 2, Iustus Förlag, Uppsala 2006

Artiklar

FAR INFO nr 10 2007

Ståhl, Kristina, Skattenytt nr 6 2006, EG-domstolens domar

Offentligt tryck

Skatteverkets handledning för inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter, 2007

Skatteverkets handledning för internationell beskattning, 2007

Regeringens skrivelse 2006/07:47 – meddelande om kommande ändringar av skattereglerna för pensionsförsäkringar

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

Mål C-150/04, Europeiska kommissionen mot Konungariket Danmark.
Domstolens dom den 30 januari 2007. REG [2007] s. I-01163

Mål C-512/03, J. E. J. Blanckaert mot Inspecteur van de
Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.
Domstolens dom den 8 september 2007. REG [2005] s. I-07685

Mål C-376/03, D. mot Inspecteur van de
Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.
Domstolens dom den 5 juli 2005. REG [2005] s. I-05821

Mål C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker.
Domstolens dom den 14 februari 1995. REG [1995] s. I-00225

Mål C-204/90, Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten. Domstolens
dom den 28 januari 1992. REG [1992] s. I-00249

Mål C-270/83, Europeiska gemenskapens kommission mot Franska
Republiken. Domstolens dom den 28 januari 1986. ("Avoir-fiscalmalet")
REG [1986] s. 00273

Mål C-6/64, Flaminio Costa mot E.N.E.L. Domstolens dom den 15 juli
1964.