



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Theresa Lénberg

# Beskattning av tjänsteinkomster vid arbete i Öresundsregionen

Examensarbete  
20 poäng

Christina Moell

Skatterätt

VT 2003

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>4</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>5</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>6</b>
<b>2 SVERIGES INTERNA INTERNATIONELLA SKATTERÄTT</b>	<b>8</b>
2.1 <b>Inledning</b>	<b>8</b>
2.2 <b>Obegränsat skattskyldig</b>	<b>8</b>
2.2.1    Bosatt i Sverige	8
2.2.2    Stadigvarande vistelse i Sverige	8
2.2.3    Väsentlig anknytning	9
2.3 <b>Undantag från obegränsad skattskyldighet</b>	<b>12</b>
2.3.1    Sexmånadersregeln	13
2.3.2    Ettårsregeln	14
2.4 <b>Beskattning av tjänsteinkomster för obegränsat skattskyldiga</b>	<b>15</b>
2.4.1    Vad som skall tas upp till beskattning	15
2.4.2    Kostnader	15
2.4.3    Beräkning av tjänsteinkomst beskattningen	16
2.5 <b>Begränsat skattskyldig</b>	<b>17</b>
2.6 <b>Beskattning av tjänsteinkomster för begränsat skattskyldiga</b>	<b>18</b>
2.6.1    Vad som skall tas upp till beskattning	18
2.6.2    Beräkning av skatten enligt SINK	18
<b>3 DANMARKS INTERNA INTERNATIONELLA SKATTERÄTT</b>	<b>19</b>
3.1 <b>Inledning</b>	<b>19</b>
3.2 <b>Full skattskyldighet</b>	<b>19</b>
3.2.1    Beskattning av tjänsteinkomster för fullt skattskyldiga	19
3.3 <b>Begränsat skattskyldig</b>	<b>20</b>
3.3.1    Beskattning av tjänsteinkomster för begränsat skattskyldiga	20
<b>4 INTERNATIONELL DUBBELBESKATTNINGSRÄTT</b>	<b>22</b>
4.1 <b>Inledning</b>	<b>22</b>
4.2 <b>Beskattningsprinciper</b>	<b>22</b>

<b>4.3</b>	<b>Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning</b>	<b>23</b>
4.3.1	Omkostnadsavdrag	23
4.3.2	Exemptmetoden	23
4.3.3	Creditmetoden	24
<b>4.4</b>	<b>Dubbelbeskattningsavtal</b>	<b>25</b>
4.4.1	Dubbelbeskattningsavtal och intern rätt	26
4.4.1.1	RÅ 1995 ref. 69	26
4.4.2	Tolkning av dubbelbeskattningsavtal	27
4.4.3	OECD:s modellavtal	28
4.4.3.1	Strukturen i OECD:s modellavtal	28
4.4.3.2	Bestämningen av den skattskyldiges hemvist	29
4.4.3.3	Beskattningsrätten av inkomst från enskild tjänst	31
4.4.3.4	Ömsesidig överenskommelse	31
<b>4.5</b>	<b>Lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna</b>	<b>32</b>
4.5.1	Inledning	32
4.5.2	Särskilda regler i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet	33
<b>4.6</b>	<b>Skattekonsekvenser vid bosättning i Sverige och arbete i Danmark</b>	<b>34</b>
4.6.1	Intern svensk rätt	34
4.6.2	Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet	34
<b>4.7</b>	<b>Skattekonsekvenser vid bosättning i Danmark och arbete i Sverige</b>	<b>36</b>
4.7.1	Intern dansk rätt	36
4.7.2	Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet	36
<b>5</b>	<b>EG-SKATTERÄTT</b>	<b>39</b>
<b>5.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>39</b>
<b>5.2</b>	<b>EG-rätt</b>	<b>39</b>
<b>5.3</b>	<b>EG-rätten på skatteområdet</b>	<b>41</b>
5.3.1	Indirekta och direkta skatter	41
<b>5.4</b>	<b>EG-fördragets diskrimineringsförbud</b>	<b>41</b>
5.4.1	Artikel 39, fri rörlighet för arbetstagare	42
5.4.2	Direkt- och indirekt diskriminering	42
5.4.2.1	Jämförbara situationer	43
5.4.3	Rättfärdigande av direkt- och indirekt diskriminering	44
5.4.4	Praxis från EG-domstolen avseende den fria rörligheten för arbetstagare	46
5.4.4.1	Biehl-målet (C-175/88)	46
5.4.4.2	Bachmann-målet (C-204/90)	47
5.4.4.3	Schumacker-målet (C-279/93)	47
5.4.4.4	Gschwind-målet(C-391/97)	49
5.4.4.5	Gilly-målet (C-336/96)	49
5.4.4.6	Zurstrassen-målet (C-87/99)	50
5.4.4.7	Asscher-målet (C-107/94)	50
<b>5.5</b>	<b>Strider SINK mot EG-fördragets diskrimineringsförbud?</b>	<b>52</b>
5.5.1	Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 2208-1998	53
<b>5.6</b>	<b>SOU 2003:12 SINK-utredningen</b>	<b>54</b>
5.6.1	Utredningens frågeställningar	54
5.6.2	Utredningens ställningstaganden	55

<b>6</b>	<b>SLUTKOMMENTARER</b>	<b>57</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>59</b>
	Litteratur	59
	Artiklar	60
	Lagtext	<b>Fel! Bokmärket är inte definierat.</b>
	Offentligt tryck Sverige	60
	Offentligt tryck EG	60
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>61</b>

# Sammanfattning

Det finns i dag stora möjligheter för människor att förflytta sig mellan olika länder för att arbeta. När Öresundsbron öppnades skapade detta en möjlighet för danskar och svenskar att på ett enkelt sätt arbeta och pendla i Öresundsregionen. När bostadsort och arbetsplats är belägna i skilda länder uppstår ofta frågor avseende var en inkomst skall beskattas. För att inte inkomsten skall beskattas i flera länder krävs att man tar hänsyn dels till ländernas interna skatteregler och dels till eventuellt gällande dubbelbeskattningsavtal mellan länderna. För Danmarks och Sveriges del är EG-rätten en del av den inhemska rättsordningen och därför måste hänsyn också tas till EG-rättens påverkan på den aktuella situationen.

Uppsatsens syften är att redogöra för de skatteregler som blir tillämpliga på personer som pendlar i Öresundsregionen samt att se hur dessa regler förhåller sig till EG-rätten. För att uppnå dessa syften behandlas inledningsvis de interna internationella skattereglerna i Sverige och Danmark. Därefter redogörs för dubbelbeskattningsavtalsrättens påverkan på skattesituationen för de som arbetar och pendlar i Öresundsregionen. EG-rättens påverkan på den direkta beskattningen är i dagsläget mycket aktuell genom SOU 2003:12. Utredningen kommer fram till att beskattning enligt SINK strider mot artikel 39 i EG-fördraget om fri rörlighet för arbetstagare. Man har tagit fram ett förslag där en begränsat skattskyldig person skall ha möjlighet att bli beskattad som en obegränsat skattskyldig person om man har förvärvat 75% av sin totala inkomst i Sverige.

## Intern internationell skatterätt

I Sverige skiljer man på obegränsad och begränsad skattskyldighet. Den obegränsade skattskyldigheten regleras i Inkomstskattelagen och omfattar alla inkomster oavsett var i världen dessa inkomster har förvärvats. Den begränsade skattskyldigheten omfattar endast vissa inkomster som har stark anknytning till Sverige. För att skatterättsligt ses som obegränsat skattskyldig krävs att man är bosatt, stadigvarande vistas eller har väsentlig anknytning till Sverige. Uppfylls inte villkoren för obegränsad skattskyldighet föreligger begränsad skattskyldighet. Det finns vissa undantag från den obegränsade skattskyldigheten för personer som tillfälligt befinner sig i utlandet för att arbeta. Skattefrihet kan grundas på antingen sexmånadersregeln eller ettårs regeln. Som obegränsat skattskyldig beskattas man i Sverige för allt som utgår på grund av tjänsten. Avdrag medges för de kostnader som är att anse som kostnader för fullgörandet av tjänsten. Obegränsat skattskyldiga betalar kommunalskatt och statlig inkomstskatt. Den statliga inkomstskatten är progressiv. De personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige beskattas enligt lagen om utomlands bosatta (SINK). Enligt SINK beskattas endast inkomster som förvärvats i Sverige. Skatten är en definitiv källskatt om 25% och inga avdrag medges.

I Danmark sker inkomstbeskattningen med stöd av Kildeskatteloven. Beskattningsrätten avgränsas genom att dela in skattskyldigheten i full skattskyldighet och begränsad skattskyldighet. En fullt skattskyldig person betalar skatt på inkomster oavsett om de kommer från Danmark eller utlandet. Den begränsade skattskyldigheten omfattar bara inkomster från Danmark. Full skattskyldighet innebär att beskattning sker för allt som utgår från tjänsten. Avdrag medges för kostnader i samband med tjänsten. En begränsad skattskyldig person beskattas med en definitiv källskatt men kan under vissa förutsättningar välja att bli beskattad som en fullt skattskyldig. Förutsättningarna är att personen skall ha förvärvat 75% av sin totala inkomst i Danmark.

#### Dubbelbeskattningsavtalsrätt

Staters suveräna ställning gör att det är upp till varje stat att själva bestämma hur de vill utforma sina skatteanspråk och på vilka principer dessa skall grundas. Det finns tre huvudsakliga beskattningsprinciper som länder använder i sin interna lagstiftning för att grunda sina skatteanspråk, domicilprincipen, källstatsprincipen och nationalitetsprincipen. Sverige och Danmark använder sig av domicilprincipen och källstatsprincipen. I och med att olika principer används så kan detta leda till att dubbelbeskattning uppkommer, d.v.s. en och samma inkomst beskattas i mer än en stat. För att undvika dubbelbeskattning har stater olika metoder för detta i sin interna lagstiftning. Huvudmetoderna är omkostnadsavdrag, exempt metoden och credit metoden. Den andra möjligheten som stater har för att undvika dubbelbeskattning är att sluta dubbelbeskattningsavtal med andra stater, där det regleras var en inkomst skall beskattas. För Sveriges del är det mycket vanligt med tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. Sverige är ett av de länder som slutit flest avtal i hela världen, ca 60 st.

Dubbelbeskattningsavtalens förhållande till den interna rätten är en mycket omdiskuterad fråga. I Sverige har man slutit sig till principen att dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa aldrig utvidga den rätt att beskatta en inkomst som tillkommer en stat enligt dess interna rätt.

Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal sker enligt folkrättsliga principer. De generella och universiellt accepterade principerna för tolkning finns i Wienkonventionen. När stater beslutar sig för att ingå ett avtal använder sig de flesta av OECD:s modellavtal. OECD:s modellavtal för inkomst och förmögenhet har skapats av OECD:s Fiscal Committee och syftar till att skapa en enhetlig dubbelbeskattningsavtalsrätt runt om i världen. Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna följer nästan undantagslöst OECD:s modellavtal. Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet reglerar b.l.a. förhållandena för arbetstagare i Öresundsregionen. Genom avtalet fördelas beskattningsrätten mellan länderna. Enligt avtalet skall arbetsinkomster beskattas i arbetslandet som huvudregel. Det finns dock vissa undantag från denna huvudregel där beskattningsrätten tillfaller hemviststaten. I dessa undantagsfall skall det vara frågan om tillfälligt arbete i arbetslandet, vistelsen får inte överstiga 183 dagar under en tolv månaders period. I det nordiska avtalet finns vissa speciella regler som rör förhållandena i Öresundsregionen.

## EG-skatterätt

Skatterätten har påverkats mycket av medlemskapet i EU. Den indirekta beskattningen är i stor utsträckning harmoniserad inom gemenskapen. Den direkta beskattningen har inte harmoniserats i samma utsträckning. Detta innebär inte att den direkta beskattningen lämnas opåverkad av vårt medlemskap. Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare och ickediskriminering har fått mycket stor påverkan på den direkta beskattningen. EG-domstolen har i en rad fall funnit att olika inslag i medlemsländernas inkomstskattelagstiftningen har stridit mot dessa regler. För Sveriges del pågår en diskussion kring om beskattning enligt SINK skulle kunna medföra att diskriminering enligt artikel 39 i EG-fördraget uppkommer. Beskattning enligt SINK medför att det inte medges några avdrag för olika kostnader som är förenade med tjänsten. I vissa fall innebär detta att skattskyldiga enligt SINK blir hårdare beskattade än de som beskattas enligt IL. De som blir drabbade är i stor utsträckning utländska medborgare så även om reglerna inte är direkt diskriminerande kan indirekt diskriminering föreligga. SOU 2003:12 har i sin utredning lagt fram ett förslag om ändring i SINK för att beskattningen inte skall medföra diskriminering för utländska medborgare. Man har följt EG-domstolens praxis och tagit fram ett förslag där en begränsat skattskyldig person skall ha möjlighet att bli beskattad som en obegränsat skattskyldig person om man har förvärvat 75% av sin totala inkomst i Sverige.

# Förord

Jag vill tacka min handledare Christina Moell för den fina handledning som hon har bistått mig med under arbetets gång. Vidare vill jag tacka Håkan Eriksson på skattemyndigheten i Göteborg och Anne Wirén-Larsson på skattemyndighetens öresundsprojekt i Malmö för de synpunkter och det intresse som de har visat mitt arbete.

Borås i Maj 2003

Theresa Lenberg



# Förkortningar

A-SINK	Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
AvrL	Lagen om avräkning för utländsk skatt.
DKK	Danska kronor
EU	Europeiska unionen
EG	Europeiska gemenskapen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Kap.	Kapitel
KL	Kommunal skattelagen
KSL	Kildeskatteloven
Prop.	Proposition
SEK	Svenska kronor
SINK	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.
SST	Svensk Skattetidning
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga utredningar

# 1 Inledning

Det finns i dag stora möjligheter för människor att förflytta sig mellan olika länder för att arbeta. När Öresundsbron öppnades skapade detta en möjlighet för danskar och svenskar att på ett enkelt sätt arbeta och pendla i Öresundsregionen. När pendling sker mellan olika länder uppstår ofta frågan var en inkomst skall beskattas. För att inkomsten inte skall komma att beskattas i mer än en stat så måste hänsyn tas till dels ländernas interna internationella skatteregler, dels till eventuellt gällande dubbelbeskattningsavtal mellan länderna. För Sverige och Danmarks del är även EG-rätten en integrerad del av den nationella rätten och därför måste hänsyn också tas till EG-rättens påverkan på den aktuella situationen.

Uppsatsens syften är att redogöra för de skatteregler som blir tillämpliga på personer som pendlar i Öresundsregionen samt att se hur dessa regler förhåller sig till EG-rätten.

Uppsatsen behandlar följande frågeställningar:

- 1) Vilka skatterättsliga regler blir tillämpliga på de personer som arbetar och pendlar i Öresundsregionen?
- 2) Hur ser de interna internationella skattereglerna ut för fysiska personer i Sverige och Danmark?
- 3) Hur påverkar dubbelbeskattningsavtalsrätten skattesituationen för de som arbetar och pendlar i Öresundsregionen?
- 4) Hur förhåller sig EG-rätten till de svenska regler som blir tillämpliga på personer som pendlar i Öresundsregionen?

Jag har valt att avgränsa mig till att behandla gällande skatteregler för arbetsinkomster och utelämnar således socialförsäkringssystemet. EG-rätten kommer att presenteras utifrån ett svenskt perspektiv, således kommer de danska skattereglernas förhållande till EG-rätten inte att behandlas.

Inledningsvis i kap 2 och 3 redogörs för de interna internationella skattereglerna i Sverige och Danmark. Den svenska interna internationella skatterätten delar upp skattskyldigheten för fysiska personer i obegränsad och begränsad skattskyldighet. Reglerna för beskattning enligt Inkomstskattelagen och SINK av dessa två kategorier kommer att behandlas. Kapitel 3 innehåller Danmarks interna regler kring beskattning av fullt skattskyldiga och begränsat skattskyldiga personer.

Kapitel 4 behandlar dubbelbeskattningsavtalsrättens påverkan på skattesituationen för de som arbetar och pendlar i Öresundsregionen. Kapitel inleds med en redogörelse för de allmänna beskattningsprinciper som används i länders interna rätt för att grunda sina skatteanspråk. Vidare beskrivs de olika metoder som används för att undvika dubbelbeskattning. OECD:s modellavtal används som mall när stater sluter dubbelbeskattningsavtal och därför beskrivs avtalet ganska utförligt. Det

nordiska dubbelbeskattningsavtalet som är relevant för pendlare i Öresundsregionen och som bygger på OECDs modellavtal redovisas. Avslutningsvis kommenteras hur beskattningen regleras, utifrån intern rätt och det nordiska dubbelbeskattningsavtalet, om en person bor i Sverige och arbetar i Danmark eller om personen bor i Danmark och arbetar i Sverige.

Kapitel 5 belyser hur gällande skatteregler för arbetspendlare i Öresundsregionen förhåller sig till EG-rätten. Det viktiga diskrimineringsförbudet för arbetstagare i artikel 39 i EG-fördraget redovisas. Frågan om beskattning enligt SINK kan medföra att diskriminering enligt artikel 39 uppkommer belyses genom en rad redovisade fall från EG-domstolen, samt SOU 2003:12.

I kapitel 6 avslutas uppsatsen med slutkommentarer.

# 2 Sveriges interna internationella skatterätt

## 2.1 Inledning

I följande avsnitt kommer de svenska interna internationella skattereglerna att behandlas. I Sverige skiljer man på obegränsad och begränsad skattskyldighet. Den obegränsade skattskyldigheten regleras i Inkomstskattelagen (IL)<sup>1</sup> och omfattar alla inkomster oavsett var någonstans i världen dessa inkomster har förvärvats. Den begränsade skattskyldigheten omfattar endast vissa särskilda inkomster med stark anknytning till Sverige. Reglerna för den begränsade skattskyldigheten finns i lagen om utomlands bosatta (SINK)<sup>2</sup>.

## 2.2 Obegränsat skattskyldig

En fysisk person, som är bosatt, stadigvarande vistas eller har väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig, enligt 3 kap. 3 § IL. Den som är obegränsat skattskyldig är enligt huvudregeln i 3 kap. 8 § IL skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.

### 2.2.1 Bosatt i Sverige

För att anses som bosatt i Sverige krävs att man verkligen är fysiskt bosatt här. Det saknas en definition av begreppet bosatt i IL och därför får ordets allmänna innebörd ge vägledning.<sup>3</sup> Ordet torde betyda detsamma som i folkbokföringslagen<sup>4,5</sup> Enligt huvudregeln i 7 § folkbokföringslagen skall en person anses bosatt på den fastighet där han regelmässigt tillbringar eller, när byte av bostad har skett, kan antas komma att regelmässigt tillbringa sin dygnsvila. Den som är bosatt här i riket räknas alltid som obegränsat skattskyldig, även om personen är utländsk medborgare eller vistas utomlands. Vid bedömningen om bosättning föreligger spelar inte medborgarskap någon betydelse inte heller om man tillbringar tid i utlandet.<sup>6</sup>

### 2.2.2 Stadigvarande vistelse i Sverige

Vad som avses med stadigvarande vistelse definieras inte i IL eller i någon annan lag utan här får man tolka ordets allmänna innebörd. Av avgörande

---

<sup>1</sup> Inkomstskattelagen (1999:1229).

<sup>2</sup> Lag (1991:586) om utomlands bosatta.

<sup>3</sup> Prop. 1999/2000 del 2, s. 16.

<sup>4</sup> Folkbokföringslagen (1991:481).

<sup>5</sup> Prop. 1999/2000 del 2, s. 51.

<sup>6</sup> Andersson, Mari, Saldén, Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen. En kommentar. del 1, Norstedts Juridik AB, Göteborg 2002, s. 69.

betydelse är hur länge man vistats i landet. Enligt förarbetena till den numera upphävda KL anses som stadigvarande vistelse en sammanhängande tidsperiod på sex månader eller mer.<sup>7</sup> För att stadigvarande vistelse skall anses föreligga krävs förutom att vistelsen är sammanhängande och uppgått till minst sex månader, att den skattskyldige tillbringar sin dygnsvila i Sverige. I ett mål från Regeringsrätten konstaterade man att den som är gränsgångare och således inte övernattar i Sverige inte skall anses vistas här stadigvarande.<sup>8</sup> Om personen gör tillfälliga avbrott i en stadigvarande vistelse, bryter det inte vistelsen här. Vad som avses med stadigvarande vistelse och tillfälliga avbrott har utvecklats och diskuterats i praxis. I en dom från Regeringsrätten fann man att en holländsk medborgare vistades stadigvarande i Sverige. Den skattskyldige hade familj och bostad i Nederländerna men arbetade i Sverige under veckorna. Under veckorna reste han också regelbundet till Danmark och Norge under en till två dagar. Trots att mannen bara vistades i Sverige två till tre nätter i veckan ansågs han således vistas här stadigvarande. Avbrotten till Danmark, Norge och Nederländerna ansågs som tillfälliga.<sup>9</sup> Vistelsen måste däremot ske genom någon typ av fast arrangemang. Med det avses att den skattskyldige måste ha en fast utgångspunkt för sin vistelse, det kan vara en lägenhet eller ett hotellrum som hyrs för längre tid. Personer som reser runt, s.k. handelsresande kan därför inte anses vistas i Sverige stadigvarande.<sup>10</sup> Syftet med vistelsen i Sverige har i praxis saknat betydelse. De personer som t.ex. vistas här som flyktingar anses ha vistats här stadigvarande om tiden uppgår till minst sex månader.<sup>11</sup>

Man kan konstatera, utifrån den praxis som utvecklats kring stadigvarande vistelse, att om en skattskyldig arbetar under obegränsad tid i Sverige men tillbringar sin dygnsvila i ett annat land anses personen inte stadigvarande vistas i Sverige. Detta gäller även den som regelmässigt pendlar till Sverige från ett annat land för arbete men som inte tillbringar dygnsvilan här. En person som vistas i Sverige under minst sex månader och tillbringar sin dygnsvila i Sverige är däremot obegränsat skattskyldig här och skall därmed beskattas enligt IL.

### 2.2.3 Väsentlig anknytning

Om en person flyttar ut ur Sverige och inte längre är bosatt här kan han fortfarande anses ha väsentlig anknytning hit och bli betraktad som obegränsat skattskyldig. Det framgår av förarbetsuttalandena<sup>12</sup> att när man avgör om en person har väsentlig anknytning till Sverige skall man väga samman ett antal faktorer som pekar på anknytning till Sverige eller till

---

<sup>7</sup> Prop. 1927:102 bil. 3 s. 46 f.

<sup>8</sup> RÅ 1981 not. 4.

<sup>9</sup> RÅ 1997 ref. 25.

<sup>10</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning, Svenska Tryckericentralen AB, Avesta 2000, s. 31.

<sup>11</sup> RÅ 1952 not. 259 och 260.

<sup>12</sup> Prop. 1966:127 s. 49 f.

andra länder. I 3 kap. 7 § IL uppräknas ett antal olika faktorer som skall beaktas vid en bedömning om väsentlig anknytning föreligger. De uppräknade omständigheterna har inte någon självständig betydelse på så sätt att om en av dessa omständigheter föreligger så skall personen automatiskt ses som obegränsat skattskyldig i Sverige. Även andra omständigheter kan beaktas som rör med den skattskyldiges faktiska förhållanden.<sup>13</sup> Vid en bedömning är det inte meningen att man skall bedöma till vilket land personen ifråga har starkast anknytning.<sup>14</sup> I ett rättsfall från Regeringsrätten framkommer att även om en person anses ha en starkare anknytning till ett annat land, utesluter inte detta att samma person kan ha väsentlig anknytning till Sverige.<sup>15</sup> Det är omständigheterna under det aktuella beskattningsåret som skall vara avgörande vid denna prövning och inte vad som har hänt därefter.<sup>16</sup>

Den första omständigheten som skall beaktas vid en bedömning enligt 3 kap. 7 § IL är om personen har svenskt medborgarskap. Regeln om väsentlig anknytning tillämpas inte bara på svenska medborgare utan på alla som tidigare varit bosatta i Sverige. Rent praktiskt är de flesta som omfattas av regeln svenska medborgare. Vid en sammanvägning av olika omständigheter väger en persons svenska medborgarskap inte särskilt tungt. Däremot torde den omständigheten att en person som efter utflyttning från Sverige väljer att inte längre vara svensk medborgare tyda på en avsikt att bryta banden med Sverige och detta kan vägas in i en bedömning.<sup>17</sup>

Nästa omständighet som skall beaktas är hur länge den skattskyldige har varit bosatt i Sverige. Denna punkt tar främst sikte på utländska medborgare som varit bosatta i Sverige. Om personen har bott länge i Sverige anses denne ha en starkare anknytning till landet än en person som bott i Sverige under en kortare period.<sup>18</sup>

Vidare skall beaktas om den skattskyldige inte varaktigt är bosatt på viss utländsk ort. Särskild hänsyn skall enligt förarbetena tas till den anknytning som personen har till sitt nya hemland.<sup>19</sup> Det krävs att den skattskyldige har skaffat sig en permanent bostad i utlandet för att den väsentliga

anknytningen skall minska till Sverige.<sup>20</sup> Om man äger en egen villa i utlandet ger detta ett tyngre anknytningsmoment till utlandet än en hyrd lägenhet. Man kan inte kräva någon speciell standard på bostaden men den skall vara inrättad för permanent boende.<sup>21</sup> Om man reser omkring med kortare intervaller, ett

---

<sup>13</sup> Johansson, Gunnar, Rabe, Gunnar, Det svenska skattesystemet, trettonde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2000, s. 229.

<sup>14</sup> prop. 1984/85:175 s. 13.

<sup>15</sup> RÅ 1989 ref. 118.

<sup>16</sup> prop. 1966:127 s. 31.

<sup>17</sup> prop. 1984/95:175 s. 13, samt RSV:s Handledning för internationell beskattning 2000 s. 33.

<sup>18</sup> Andersson, m.fl., Inkomstskattelagen en kommentar del 1, s. 75.

<sup>19</sup> Prop. 1966:127 s. 30 f.

<sup>20</sup> SOU 1962:59, prop. 1966:127 s. 30 f.

halvår eller mindre, mellan olika orter i ett eller flera länder, anses man alltså kunna ha kvar sin väsentliga anknytning.<sup>22</sup> Hänsyn tas också till om personen behandlas som bosatt skattskyldig i det främmande landet. Detta kan vara en viktig omständighet som, om den skattskyldige reser omkring och befinner sig på flera platser, kan vara avgörande för bedömningen av frågan om väsentlig anknytning.<sup>23</sup>

Om den skattskyldige vistas utomlands endast för studier eller av hälsoskäl finns starka skäl som talar för att den starka anknytningen till Sverige behålls. Det som lagstiftaren utgår ifrån är att denna typ av personer kommer att återvända till Sverige inom en inte alltför lång tid.<sup>24</sup>

Om den skattskyldige har kvar en permanent bostad i Sverige har detta i praxis haft en stor betydelse vid en bedömning om personen har en väsentlig anknytning. I förarbetena uttalas att med bostad för åretruntbruk avses i princip en bostad som är så utrustad och kommunikationsmässigt så belägen att det utan vidare är möjligt att bo där året runt.<sup>25</sup> Det avgörande är att bostaden i Sverige är inrättad och utrustad för permanent boende. Om personen rent faktiskt har använt bostaden är av underordnad betydelse enligt praxis.<sup>26</sup> Ett fritidshus beaktas normalt inte som en anknytningsfaktor i och med att bostaden inte är inrättad som en åretrunt bostad.<sup>27</sup> Om fritidshuset är inrättat så att man kan bo där året runt, kan det dock beaktas.<sup>28</sup> I ett senare rättsfall konstaterades att en fritidsfastighet som var belägen vid en storstad och som var inrättad som en året runt bostad inte skulle beaktas vid en bedömning av om väsentlig anknytning skulle anses finnas till Sverige. Detta rättsfall skiljer sig således från tidigare rättsfall. Av rättsfallet framgår dock att den skattskyldige under flera decennier utnyttjat fastigheten endast som en sommarbostad. Eventuellt hade denna omständigheten en betydande inverkan just i detta fallet. Den omständigheten att en person som äger en permanent bostad hyr ut denna har i praxis inte spelat någon roll. Så länge som personen haft tillgång till fastigheten har innehavet varit betydelsefullt, eftersom denna omständighet pekar på att personen inte velat bryta förbindelserna med Sverige.<sup>29</sup> Vem som äger den permanenta bostaden i Sverige av två makar har inte ansetts spela någon roll.<sup>30</sup>

Om den skattskyldige har kvar sin familj i Sverige tillmäts detta stor vikt vid en bedömningen om väsentlig anknytning skall anses föreligga. Med familj

---

<sup>21</sup> Andersson, m.fl., Inkomstskattelagen en kommentar del 1, s 75 ff.

<sup>22</sup> RÅ 1999 not. 58.

<sup>23</sup> Prop. 1966:127 s. 30 f.

<sup>24</sup> RÅ 1975 not. 297.

<sup>25</sup> prop. 1984/85:175 s. 28.

<sup>26</sup> RÅ 1974 ref. 97 och RÅ 1987 not. 829.

<sup>27</sup> RÅ 1974 fi. 1683.

<sup>28</sup> RÅ 1974 ref. 97.

<sup>29</sup> Mattsson, Nils, Svensk internationell beskattningsrätt, trettonde upplagan, Norstedts Juridik AB, Göteborg 2000, s. 37.

<sup>30</sup> RSV Dt 1974:39a.

avses make och omyndiga barn. Som huvudregel gäller att om den ena maken har väsentlig anknytning till Sverige p.g.a. någon anknytningsfaktor medför detta ett tungt argument för att den andra maken också skall anses ha väsentlig anknytning.<sup>31</sup>

Om den skattskyldige bedriver näringsverksamhet i Sverige eller på annat sätt är ekonomiskt engagerad, direkt eller indirekt, är detta faktorer som talar för en stark anknytning till Sverige.<sup>32</sup> När det gäller aktivt ekonomiskt engagemang i Sverige anses att rena kapitalplaceringar inte skall påverka den väsentliga anknytningen men däremot bör tillgångar som ger ett inflytande i en rörelse beaktas. Det skall vara frågan om ett verkligt inflytande i en rörelse som bedrivs i Sverige och oavsett om det sker genom innehav av aktier, via en juridisk person eller på annat sätt. Ju mer den skattskyldige eller hans närstående deltar i verksamheten ju mer pekar det på en väsentlig anknytning till Sverige.<sup>33</sup> Det har i praxis inte tolkats så att den utflyttade personen måste inneha en majoritet av röstetalet. Däremot om personen innehar en styrelsepost har det i praxis ansetts som en omständighet som pekar på väsentlig anknytning till Sverige.<sup>34</sup>

Slutligen nämns i lagtexten liknande förhållanden. Det som är viktigt att notera är att man inte enbart bedömer den utflyttades förhållanden utan också närståendes förhållanden och då framförallt make och barn.<sup>35</sup>

Omständigheterna som uppräknas i 3 kap. 7 § IL är samtliga omständigheter som pekar på en mer tillfällig vistelse i utlandet. Om man direkt efter att en person har flyttat ut ur Sverige måste avgöra om utflyttningen är tillfällig eller ej kan bedömningen bli komplicerad. I 3 kap. 7 § 2 st. finns därför en viktig presumtionsregel som syftar till att underlätta en bedömning. Den brukar benämnas femårsregeln och innebär att en person skall presumeras bosatt i Sverige, om han är svensk medborgare eller har bott här i minst tio år före flytten och under minst fem år från utflyttningen. Den skattskyldige kan själv bryta presumptionen genom att bevisa att väsentlig anknytning inte längre föreligger. Under en tid av fem år från utflyttningen har den skattskyldige bevisbördan för att han inte längre har väsentlig anknytning hit och därefter har skattemyndigheten bevisbördan för att väsentlig anknytning föreligger.<sup>36</sup>

## 2.3 Undantag från obegränsad skattskyldighet

De personer som anses som obegränsat skattskyldiga i Sverige beskattas enligt IL för alla inkomster oavsett om de har förvärvat i Sverige eller

---

<sup>31</sup> RÅ 1976 ref.116, RÅ 1979 not. 5 och RÅ 1982 not. 129.

<sup>32</sup> Andersson, m.fl, Inkomstskattelagen del 1, s 77.

<sup>33</sup> prop. 1984/85:175 s. 13 f.

<sup>34</sup> RÅ 1979 not. 58, RÅ 1999 not. 69, RÅ 1992 not. 367.

<sup>35</sup> RÅ 1987 not. 829.

<sup>36</sup> Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 36.



utomlands. I IL stadgas att vissa former av inkomster undantas från denna huvudregel. Den som är obegränsat skattskyldig men som arbetar i utlandet under en kortare tidsperiod skall under vissa omständigheter ej beskattas i Sverige för inkomsten. Den anställningsinkomst, som vederbörande får, är ofta föremål för beskattning i det andra landet. För att inte dubbelbeskattning skall uppkomma har svensk lagstiftning särskilda regler som undantar anställningsinkomster från beskattning. Lagtexten talar om att avlöning skall ha åtnjutits under vistelse utomlands på grund av anställning där. Detta kan uppfattas som att det finns ett krav på ett anställningsförhållande mellan den skattskyldige och arbetsgivaren i vistelselandet. Det är emellertid inte nödvändigt. Både sexmånadersregeln och ettårsregeln är tillämpliga på personer som utsänts från svenskt företag. Skattefrihet kan erhållas med stöd av två olika regler, antingen enligt sexmånadersregeln i 3 kap 9 § 1 st. IL eller enligt ettårsregeln i 3 kap. 9 § 2 st. IL. För att reglerna om skattefrihet skall bli tillämpliga krävs att den obegränsat skattskyldige personen uppstår lön, eller annan förmån p.g.a. tjänst utomlands. Det bör observeras att skattefriheten är beroende av att lönen måste ha åtnjutits på grund av anställning utomlands. Inkomst som förvärfvas på grund av arbete som utförts i Sverige men som lyfts först under vistelsen utomlands, är därför inte skattefri. Detta kan bli relevant t.ex. i fråga om semesterersättning som ofta betalas ut året efter den intjänats. Vidare krävs att den skattskyldige är anställd eftersom reglerna inte gäller egenföretagare.<sup>37</sup>

Skattefrihet föreligger inte enligt någon av reglerna om det är fråga om anställning ombord på svenskt, danskt eller norskt luftfartyg, 3 kap. 11 § IL. För anställda ombord på utländska fartyg gäller särskilda regler enligt 3 kap. 12 § IL.

### 2.3.1 Sexmånadersregeln

Sexmånadersregeln innebär att den som under vistelse utomlands åtnjuter lön på grund av anställning i utlandet är skattebefriad för denna i den mån inkomsten har beskattats i verksamhetslandet och anställningen och vistelsen varat i minst sex månader. Det krävs att inkomsten faktiskt har beskattats i verksamhetslandet och att det är frågan om direkt skatt på inkomsten.<sup>38</sup> Det krävs däremot inte att skatten motsvaras av svensk beskattning eller att skatteuttaget skall vara av viss storlek. Skattebefrielse erhålls för den del av inkomsten som tagits till beskattning i verksamhetslandet. För att det inte skall uppstå tolkningsproblem i de fall skatteunderlaget är annorlunda i det andra landet än det svenska, innefattar beskattningen av lön även beskattning av sådana förmåner som åtnjuts i verksamhetslandet under samma period. Detta medför att om en förmån inte har blivit beskattad i verksamhetslandet skall den inte heller beskattas i Sverige. Förmåner kan på detta sätt bli obeskattade.<sup>39</sup> Regeln är tillämplig

<sup>37</sup> Stenbeck, Ulrika, SN 1993 s. 513 ff.

<sup>38</sup> Prop. 1989/90:110 s. 386.

<sup>39</sup> Bertsson, Lars-Gunnar, Beskattning i Sverige vid arbete utomlands, SST 1991 s. 36.

även vid anställning och vistelse i flera länder. För full svensk skattebefrielse krävs dock att inkomsten har tagits till beskattning i respektive land.<sup>40</sup>

Det andra kravet som uppställs för regelns tillämplighet är att anställningen varat minst sex månader. Det skall vara en kontinuerlig anställning som bara får brytas för kortare besök i Sverige. Vistelsen får endast enligt 3 kap. 10 § IL uppgå till sex dagar per månad som anställningen varar eller 72 dagar under ett och samma anställningsår. Om minst sex månaders anställning har avtalats och detta avtal avbryts p.g.a. skäl som den skattskyldige inte kan råda över skall inkomsten ändå undantas från svensk beskattning, enligt 3 kap. 13 § IL.

### **2.3.2 Ettårsregeln**

Om anställning och vistelse varat minst i ett år i samma land medges skattebefrielse, enligt 3 kap. 9 § IL, även om inkomsten inte har beskattats i verksamhetslandet. Ettårsregeln tillåter således dubbel skattefrihet. Det som skiljer ettårsregeln från sexmånadersregeln är att vistelsen utomlands skall vara minst ett år och personen skall vistas i samma land. Inkomsten kan vara obeskattad i verksamhetslandet men det skall bero på lagstiftning eller administrativ praxis i utlandet eller annat avtal än skatteavtal.<sup>41</sup> I skatteavtalen är beskattningsrätten uppdelad mellan länder. Om en inkomst är undantagen från skattskyldighet i verksamhetslandet enligt ett skatteavtal, beror det sannolikt på att Sverige har beskattningsrätten enligt avtalet. Om inkomsten undantogs från beskattning enligt ettårsregeln, skulle inkomsten inte bli beskattad någonstans. Ettårsregeln har införts på grund av att krav på beskattning utomlands kan medföra problem i vissa sammanhang. Vissa länder har ingen inkomstbeskattning över huvud taget och i vissa länder är utlänningar undantagna från inkomstbeskattning. För att svenska företag skall kunna anställa personal till dessa länder har regeln införts. Ettårsregeln kan bli tillämplig både på svenska och utländska arbetsgivare. Anställningar hos svenska staten, landsting eller kommuner eller församlingar inom svenska kyrkan omfattas bara av regeln om det är fråga om tjänsteexport.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> Prop. 1989/90:110 s. 684.

<sup>41</sup> Stenbeck, Ulrika, SN 1993 s. 531 De avtal som lagstiftaren syftar på är s.k. proceduravtal, som ingås med biståndsländer eller avtal med statshandelsländer.

<sup>42</sup> Andersson m.fl. Inkomstskattelagen En kommentar del 1. s. 83 ff.

## 2.4 Beskattning av tjänsteinkomster för obegränsat skattskyldiga

### 2.4.1 Vad som skall tas upp till beskattning

Förutom lön beskattas som huvudregel enligt 11 kap.1 § IL allt som utgår för tjänsten, oberoende om de utgår som kontanter eller på annat sätt. Som andra huvudprincip, enligt 61 kap. 2 § IL, gäller att alla förmåner skall värderas till marknadsvärdet. Det är inte ovanligt att arbetsgivaren tillhandahåller olika former av förmåner till sina anställda. Det kan exempelvis vara frågan om fri eller subventionerad bil, kost eller bostad.<sup>43</sup> Kostnadsersättningar är också skattepliktiga, såväl för privat som offentligt anställda.

I 11 kap IL finner man ett antal undantag från ovan redovisade huvudregler om att allt som utgår från tjänsten är skattepliktig inkomst och att alla förmåner skall beskattas till marknadsvärdet. Skattefri är fri grupplivförsäkring, fri hälso- och sjukvård i vissa fall, förmån av vissa varor, inkl. lånedatorer, och tjänster samt förmån av fria arbetskläder, gåvor i vissa fall till anställda, personalvårdsförmåner, personalrabatter i vissa fall, förmån av utbildning m.m. i vissa fall. Ersättning för flyttkostnad är skattepliktig endast till den delen den väsentligen överstiger vad som skulle ha utgått till statligt anställda. Skattefri är också fri reseförsäkring för tjänsteresa, värnpliktigs dagpenning och naturaförmåner, och understöd vid arbetskonflikt till arbetstagare.

### 2.4.2 Kostnader

Grundregeln för avdragsrätten i inkomstslaget tjänst är, enligt 12 kap. 1 § IL, att avdrag får göras för alla kostnader som är att anse som kostnader för fullgörandet av tjänsten. Avdrag medges med vissa begränsningar genom att kostnader för resor till och från arbetet endast är avdragsgilla till den del de överstiger 7000 kr och övriga kostnader endast till den del som de överstiger 1 000 kr, 12 kap. 2 § IL. Avdrag medges för b.la. ökade levnadskostnader i samband med tjänsteresor, andra kostnader i samband med tjänsteresor, ökade levnadskostnader vid tillfällig anställning, kostnader för dubbelbosättning, kostnader för hemresor till och från arbetet, arbetskläder, representationskostnader och flyttkostnader. Vidare finns regler om allmänna avdrag i 62 kap. IL och regler om grundavdrag i 63 kap. IL.

Alla fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige har rätt till ett grundavdrag, enligt 63 kap. 2 § IL. En förutsättning är att personen skall

---

<sup>43</sup> Lindencrona, Gustaf, Lodin, Sven-Olof, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatten läro- och handbok i skatterätt del 1, åttonde upplagan, Studentlitteratur, Lund 2001, s. 104.

ha varit obegränsat skattskyldig här under någon del av året och vidare ha haft en förvärvsinkomst. Detta grundavdrag är knutet till gällande prisbasbelopp samt till förvärvsinkomstens storlek.

Från skattepliktig förvärvsinkomst kan allmänna avdrag medges enligt 62 kap. IL för olika speciella utgifter. Avdrag medges bl.a. för obligatoriska utländska socialavgifter och för vissa angivna periodiska understöd och periodiska utbetalningar. Avdrag kan medges för premier för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionsparkonto.

### 2.4.3 Beräkning av tjänsteinkomst beskattningen

Tjänsteinkomst beskattas enligt kontantprincipen, enligt 10 kap. 8 § IL. Kontantprincipen innebär att en inkomst skall beskattas för det beskattningsår då den uppburits eller blivit tillgänglig för lyftning. En lön eller en semesterersättning eller annat som avser en period av många år beskattas således för det år ersättningen utbetalas eller hade kunnat utbetalas. Om ersättningen istället för i kontanter utgår i form av en förmån sker beskattningen för det år då den kommit den skattskyldige till del. Detta gäller oberoende av under vilket år som förmånen har intjänats. Om den skattskyldige har fått förvärva värdepapper av arbetsgivaren på förmånliga villkor sker beskattning redan för året förmånen förvärvades.<sup>44</sup>

Avdrag för kostnader i inkomstslaget tjänst följer också kontantprincipen. Avdrag skall göras för det år då kostnaderna har betalats, oberoende av vilket år de hänför sig till. Kontantprincipen gäller fullt ut med ett fåtal undantag. Värdeminskningsavdrag medges enligt praxis i inkomstslaget tjänst. Praxis är dock något oklar och några säkra regler för värdeminskningsavdrag i likhet med de som finns i inkomstslaget näringsverksamhet finns inte.<sup>45</sup> Andra undantag från kontantprincipen är tidpunkten för beskattning av fri resa på tåg som enligt 10 kap. 9 § IL, skall beskattas det år som den skattskyldige disponerar över årskortet. Även förvärv av personaloptioner på förmånliga villkor frångår kontantprincipen och skall beskattas det år förvärvet sker, enligt 10 kap. 11 § IL.

Resultatet skall beräknas, enligt 10 kap. 16 § IL, genom att intäktsposterna skall minskas med utgiftsposterna. Uppkommer det underskott får det dras av följande beskattningsår. Detta underskott får dras av även om det uppkommer ett underskott nästa år. Underskottet rullas vidare till kommande år utan tidsbegränsning. När intäktsposterna har minskats med utgiftsposterna och grundavdrag, avdrag för pensionsavgift, samt allmänna avdrag har gjorts kvarstår den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

---

<sup>44</sup> Johansson Gunnar m.fl. Det svenska skattesystemet. s.141.

<sup>45</sup> RÅ 1978 1:19 medgavs visst avdrag för grammofon och bandspelare med motivering att utrustningen genom användning i tjänsten förslitits snabbare än normalt.

Förvärvsinkomsten utgör underlag för beräkning av kommunal och statlig inkomstskatt.<sup>46</sup>

Den skatt som betalas till kommunen utgör summan av de skattesatser för kommunalskatt och landstingsskatt som gäller i den skattskyldiges hemortskommun. Skattesatserna varierar mellan de olika svenska kommunerna men brukar ligga mellan trettioen till trettiofem procent. Utöver kommunalskatten skall fysiska personer betala statlig inkomstskatt, enligt 65 kap. IL. Den statliga inkomstskatten är progressiv. Alla fysiska personer som har en beskattningsbar förvärvsinkomst betalar ett fast skattebelopp om 200 kr, oavsett storleken på inkomsten. De personer som har en beskattningsbar förvärvsinkomst som överstiger en nedre skiktgräns som uppgår till 273 800 kr betalar dessutom en procentuell andel, nämligen 20% av den beskattningsbara inkomsten som överstiger denna gräns. De personer som har högre inkomster, nämligen inkomster som överstiger en övre skiktgräns som uppgår till 414 200kr skall dessutom betala 5% på den beskattningsbara inkomsten som överstiger denna gräns, enligt 65 kap. 5 § IL.

## 2.5 Begränsat skattskyldig

Personer som inte är bosatta i Sverige, vistas här stadigvarande eller som saknar väsentlig anknytning till landet uppfyller inte villkoren för att vara obegränsat skattskyldiga. Om man inte är obegränsat skattskyldig anses man vara begränsat skattskyldig enligt svenska skatteregler. Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig endast för vissa speciella inkomster med stark anknytning till Sverige. Beskattningen för denna kategori av personer bygger på källstatsprincipen och beskattningen sker enligt lagen om utomlands bosatta (SINK).<sup>47</sup> För att SINK skall bli tillämplig krävs, enligt lagens 3 §, att tre villkor är uppfyllda. Enligt det första villkoret krävs att det är frågan om en fysisk person. Endast fysiska personer kan bli beskattade enligt SINK. Det andra villkoret innebär att den fysiska personen skall vara bosatt utomlands, d.v.s. vara begränsat skattskyldig. En person som dagligen befinner sig i Sverige t.ex. för att arbeta men som inte tillbringar sin dygnsvila i Sverige anses inte vistas i Sverige stadigvarande och betraktas därför inte som obegränsat skattskyldig i Sverige. Vidare uppställs ett tredje villkor som innefattar en koppling mellan reglerna om skatteplikt och skattskyldighet. För att en person skall vara skattskyldig krävs att den inkomst som uppburits är skattepliktig enligt den uppräkningslista som finns i 5 § SINK. Dessutom krävs att inkomsten inte får vara skattefri p.g.a. 183-dagars regeln i 6 §<sup>48</sup> eller är skattefri p.g.a. att den omfattas av A-SINK<sup>49</sup>.

---

<sup>46</sup> 1 kap. 5 § IL.

<sup>47</sup> Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

<sup>48</sup> 6 § SINK 183-dagars regeln behandlas under kap. 2.6.

<sup>49</sup> Vid sidan av SINK finns lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Lagen kallas A-SINK.

## 2.6 Beskattning av tjänsteinkomster för begränsat skattskyldiga

### 2.6.1 Vad som skall tas upp till beskattning

Den begränsade skattskyldigheten för utomlands bosatta omfattar all skattepliktig tjänsteinkomst som uppburits från Sverige och förvärvats genom verksamhet här i riket. Skatteplikten omfattar endast inkomster som är hänförliga till inkomstslaget tjänst. De inkomster som omfattas av lagen är huvudsakligen lön eller liknande ersättning, pension samt ersättning enligt lagen om allmän försäkring. För att inkomst skall vara skattepliktig enligt SINK krävs att den är skattepliktig enligt IL. Detta innebär att inkomst som uppbärs här, men som exempelvis på grund av bestämmelse i IL inte är skattepliktig för fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige, inte heller är skattepliktig enligt SINK för fysisk person som är bosatt utomlands.<sup>50</sup>

Vissa inkomster undantas från beskattning enligt SINK. Bl.a. undantas från beskattning enligt den s.k. 183-dagarsregeln avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än av svenska staten eller svensk kommun, om

- a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket under en tidsrymd eller tidsrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod och
- b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar samt
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket.

Enligt 6 § SINK är ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalas av arbetsgivaren för kostnad avseende resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut undantagen från skatteplikt. Kostnad för logi för den tid under vilket arbete utförs i Sverige är också skattefri.

### 2.6.2 Beräkning av skatten enligt SINK

De begränsat skattskyldiga betalar en definitiv källskatt om 25% av bruttoinkomsten, enligt 7 § IL. För utomlands bosatta idrottsmän och artister gäller en källskatt på 15%.<sup>51</sup> I och med att skattesatsen är så låg tillåts de i gengäld inte att göra några avdrag för intäkternas förvärvande. De begränsat skattskyldiga tillåts inte heller göra allmänna avdrag, enligt 62 kap. IL, eller grundavdrag, enligt 63 kap. IL.

---

<sup>50</sup> 5 § SINK.

<sup>51</sup> Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister, m.fl.

# 3 Danmarks interna internationella skatterätt

## 3.1 Inledning

Inkomstbeskattningen i Danmark sker med stöd av Kildeskatteloven (KSL)<sup>52</sup>. Skattskyldigheten till kommunen och staten regleras i Kommunala inkomstskatteloven (KIL)<sup>53</sup> och Statsskatteloven<sup>54</sup>. Beskattningsrätten avgränsas genom att man delar in skattskyldigheten i full skattskyldighet och begränsad skattskyldighet. En fullt skattskyldig person skall betala skatt för alla sina inkomster både från Danmark och från utlandet. En begränsad skattskyldig person beskattas däremot bara för inkomster från Danmark. En begränsad skattskyldig kan under vissa förutsättningar välja att bli beskattad som en fullt skattskyldig person.<sup>55</sup>

## 3.2 Full skattskyldighet

Man är fullt skattskyldig i Danmark om man är bosatt eller stadigvarande vistas i landet, enligt 1 § KSL. Vad som avses med bosatt definieras inte närmare i kildeskatteloven men framgår klart av förarbetena till lagen. För att anses som bosatt krävs att man faktiskt bor i en åretrunt bostad.<sup>56</sup> En skattskyldig som har vistats i Danmark under en sammanhängande period av sex månader anses vistas stadigvarande i Danmark. Den sammanhängande perioden kan dock brytas med kortare uppehåll utomlands exempelvis på grund av semester eller annat, enligt 1 och 7 §§ KSL. Vad som avses med kortvariga uppehåll anges inte i kildeskatteloven utan har utvecklats av praxis.<sup>57</sup>

### 3.2.1 Beskattning av tjänsteinkomster för fullt skattskyldiga

I Danmark är lön, dagpenning och pension skattepliktiga inkomster som skall beskattas enligt Statsskatteloven och Kommuneskatteloven. Om en arbetstagare erhåller personalförmåner skall dessa jämföras med lön och värderas till marknadsvärdet. För att en personalförmån skall anses föreligga skall denna ha bekostats av den anställdes arbetsgivare och arbetstagaren skall använda förmånen privat. Vissa personalförmåner skall värderas enligt särskilda regler och således inte enligt huvudregeln som värderas till

---

<sup>52</sup> Lov 2000-10-04 nr. 916 om opkræving af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsvaerdiskat for personer mv.

<sup>53</sup> Lov 1999-10-13 nr. 770 om kommunal indkomstskat.

<sup>54</sup> Lov 2000-08-16 nr. 775 om påligningen af indkomstskat till staten.

<sup>55</sup> Michelsen Aage, international skatteret, 2. udgave, GadJura, Köpenhamn 1996 s. 83 ff.

<sup>56</sup> Michelsen, Aage, International skatteret, s. 113.

<sup>57</sup> Michelsen, Aage, International skatteret s. 132 f.

marknadsvärdet. De speciella förmånerna är fri bil, bostad, telefon, telefon, radio- och TV-lisens, kost och logi samt vissa andra förmåner.

Fullt skattskyldiga i Danmark får göra avdrag från den skattepliktiga inkomsten för en rad av utgifter som har samband med inkomstens förvärvande under förutsättning att arbetstagaren har betalat utgifterna själv, enligt 5 § KSL. De utgifter som är avdragsgilla är utgifter för resor mellan arbetsplats och bostad och för resor i tjänsten. Avdragsrätt föreligger också för dubbel bosättning, fackföreningsavgifter och för andra utgifter som är nödvändiga för inkomsternas förvärvande. Vidare kan avdrag beviljas under vissa förutsättningar för pensionsförsäkringar. För fullt skattskyldiga personer föreligger även avdragsrätt för ränteutgifter.<sup>58</sup>

Danska personer som är fullt skattskyldiga, enligt 1 § KSL, betalar skatt till kommunen, amtskommunen och till staten. Skatten som betalas till kommunen och till amtskommunen varierar mellan olika delar i Danmark men brukar ligga på 32%. Skatten som betalas till staten delas in i tre delar bundskat, mellemskat och topskat. Bundskaten är på 5.5 procent och skall betalas av alla skattskyldiga personer i Danmark. Mellemskaten är på sex procent och skall erläggas på inkomster över 191.200 DKK och topskaten på 15 procent skall erläggas på inkomster över 285.200 DKK.

### **3.3 Begränsat skattskyldig**

Den person som inte är bosatt i Danmark eller som vistas i landet under en period som understiger sex månader anses som begränsat skattskyldig, enligt 2 § KSL. Den begränsade skattskyldigheten omfattar inkomster med stark anknytning till Danmark.<sup>59</sup> Begränsat skattskyldiga personer i Danmark kan under vissa förutsättningar välja att bli betraktade som fullt skattskyldiga och således bli beskattade enligt dessa regler.<sup>60</sup>

#### **3.3.1 Beskattning av tjänsteinkomster för begränsat skattskyldiga**

Med anledning av det s.k. Schumacker-målet<sup>61</sup> infördes det i Danmark nya regler med möjlighet för en begränsat skattskyldig person att få avdrag för utgifter på grund av personliga eller familjerelaterade förhållanden och således bli jämställd med fullt skattskyldiga personer. För att utnyttja reglerna förutsätts att personen under ett inkomstår uppbär inkomst från personligt arbete och eller från självständig förvärvsverksamhet i Danmark och att den del av denna inkomst som beskattas efter interna danska regler

<sup>58</sup> Michelsen Aage, Internationel skatteret, s. 113.

<sup>59</sup> Jacobsen, Engholm, Olav, Jens, Skatteretten 3, 2. udgave, GadJura 1995.

<sup>60</sup> 2 § och 5 §(A) § KSL.

<sup>61</sup> Mål C-279/93 Schumacker, REG 1995 s. I-225.



(s.k. kvalificerande inkomst) utgör 75 procent av personens samlade inkomst från Danmark och andra länder (s.k. globalinkomst).

Den kvalificerade inkomsten beräknas enligt den danska skattelagstiftningens allmänna regler. I den kvalificerade inkomsten ingår anställningsinkomst, inkomster från självständig förvärvsverksamhet, arbetslöshetsunderstöd, sjukersättning, folkpension, semesterersättning m.m. Från bruttoinkomsten görs avdrag enligt allmänna regler för resor, fackföreningsavgifter, utgifter för dubbel bosättning samt övriga löntagarutgifter. Däremot skall inte privata ränteutgifter eller utgifter för underhållsbidrag avräknas. Underskott från tidigare inkomstår ingår inte i beräkningen av den kvalificerade inkomsten.

I den globala inkomsten ingår den skattskyldiges totala inkomster från Danmark och utlandet. Även inkomster från fast egendom ingår i globalinkomsten oavsett om fastigheten ligger i Danmark eller ej. Den kvalificerade inkomsten ingår i globalinkomsten tillsammans med förvärvsinkomster från utlandet samt räntor, utdelningar och intäkter från fast egendom från såväl Danmark som andra länder. Skattefria inkomster ingår inte i globalinkomsten.

Utgör den kvalificerade inkomsten minst 75 procent av globalinkomsten finns förutsättningar för att den skattskyldige skall kunna välja att bli beskattad på samma sätt som en fullt skattskyldig person. Den fördel som uppkommer om man uppfyller kraven för att jämföras med en i landet fullt skattskyldig person är avdragsmöjligheterna. De avdrag som bestämmelserna ger tillgång till är avdrag för ränteutgifter som hänför sig till den skattskyldiges privata bostad, övriga privata ränteutgifter, inbetalningar till arbetslöshetskassa, underhållsbidrag, samt vissa bidrag till välgörenhetsföreningar. Vidare kan begränsat skattskyldiga personer bli jämförda med fullt skattskyldiga personer vid skatteberäkningen. De begränsat skattskyldiga blir berättigade till personfragdrag. Begränsat skattskyldiga i Danmark kan få ett äktamakeavdrag. Detta avdrag uppgår till 33 400 danska kronor och förutsätter att arbetstagaren är gift och sammanlevde med sin make vid kalenderårets utgång samt att maken inte får nedsättning av skatten genom s.k. personfradrag. Fullt skattskyldiga har inte rätt till detta äktamakeavdrag.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> 2 § och 5 §(A) § KSL.

# 4 Internationell dubbelbeskattningsavtalsrätt

## 4.1 Inledning

Den ökade internationaliseringen har gjort det allt vanligare att samma person kan komma att bli beskattad i två eller flera länder för samma inkomst. Staternas suveräna ställning gör att varje stat för sig bestämmer hur den vill utforma sina skatteanspråk och vilka principer som skall ligga till grund för dessa. De flesta har i sin interna lagstiftning bestämmelser som syftar till att undvika dubbelbeskattning om två eller flera länder har skatteanspråk på samma inkomst.<sup>63</sup> Många länder ingår dubbelbeskattningsavtal med andra länder för att lindra effekterna av dubbelbeskattning. I dubbelbeskattningsavtal regleras vem som har rätten att beskatta en viss inkomst. Staterna får avstå en del av de skatteanspråk som de har enligt sina interna föreskrifter.<sup>64</sup>

I följande kapitel kommer dubbelbeskattningsrättens påverkan på arbetspendlare i Öresundsregionen att behandlas. Inledningsvis kommer reglerna kring beskattningsprinciper och olika metoder för undvikande av dubbelbeskattning i intern rätt att beskrivas. Därefter kommer allmänna regler kring dubbelbeskattningsavtal redovisas samt OECD:s modellavtal som ligger till grund för de flesta dubbelbeskattningsavtal. Avsnittet kommer avslutas med det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och konsekvenserna av detta för arbetspendlare i Öresundsregionen.

## 4.2 Beskattningsprinciper

Varje stat bestämmer själva på vilka principer som de grundar sina skatteanspråk på. De tre vanligaste anknytningsprinciperna är, domicilprincipen, källstatsprincipen och nationalitetsprincipen.<sup>65</sup> Både Sverige och Danmark använder sig av domicilprincipen och källstatsprincipen då de grundar sina skatteanspråk. Domicilprincipen innebär att den stat där en person har sitt skatterättsliga hemvist tar ut skatt på i princip all inkomst som denna person uppbär. Skatten tas ut på inkomst vare sig den härrör från Sverige eller utlandet. Nationalitetsprincipen innebär att den stat där en person har sitt medborgarskap tar ut skatt på denna persons totala inkomst. Skatten tas ut på alla inkomster oavsett

---

<sup>63</sup> Pelin, Lars, Svensk intern och internationell skatterätt, andra upplagan, Palmkrons Bokförlag, Lund 1997, s. 139 f.

<sup>64</sup> Ersson, Stefan, Dubbelbeskattningsavtalen- en inledning, SN 1987:11 s. 496.

<sup>65</sup> Riksskatteverket,Handledning för internationell beskattning, s. 23.

varifrån inkomsten härrör och oavsett var personen har sitt hemvist. Denna princip är ovanlig och används bara i ett fåtal länder, där det viktigaste exemplet är USA. Källstatsprincipen innebär att det är den stat, där inkomsten uppkommer som beskattar inkomsten oberoende av var inkomsttagaren befinner sig, har hemvist eller vilken nationalitet denne har. Motiveringen för källstatsprincipen är att det är detta land som har gjort inkomsten möjlig och det är lättare att kontrollera att inkomsten blir beskattad vid källan.<sup>66</sup>

### 4.3 Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning

När stater använder sig av olika principer som grund för sina skatteanspråk, kan det hända att samma inkomst kan komma att bli beskattad i flera stater. De flesta stater använder sig därför av olika interna skatteregler för att undvika internationell dubbelbeskattning. Man kan urskilja tre huvudmetoder för att lindra eller undanröja dubbelbeskattning, omkostnadsavdrag, exemptmetoden och creditmetoden.<sup>67</sup>

Sverige använder sig av två generella metoder för att undvika dubbelbeskattning i sin interna skattelagstiftning. Den första metoden är avdrag för utländsk skatt, enligt 16 kap. 18 § IL. Den andra metoden är avräkning enligt lagen om avräkning av utländsk skatt.<sup>68</sup>

#### 4.3.1 Omkostnadsavdrag

Denna metod innebär normalt inte att dubbelbeskattningen helt undanröjs utan endast att den lindras. Den skattskyldiges beskattningsunderlag i hemviststaten, vilket innefattar den utländska inkomsten, minskas med det belopp som motsvaras av den utländska skatten. Detta innebär således avdrag för utländsk skatt såsom en omkostnad i förvärvskällan.<sup>69</sup> Sverige använder denna metod i sin interna lagstiftning, enligt 16 kap. 18 § IL. Omkostnadsavdrag medges oavsett om skatten är slutlig eller preliminär.

#### 4.3.2 Exemptmetoden

Denna metod innebär att om källstaten har fått rätt att beskatta inkomsten skall hemviststaten undanta den från beskattning. Metoden kan genomföras på flera sätt, nämligen med progression eller utan progression. En villkorlös exempt utan progression kallas *obegränsad exemption*. Det vanliga är dock att hemviststaten beaktar de undantagna inkomsterna för att fastställa progressiviteten på de icke undantagna inkomsterna. Denna variant av exempt kallas *exemption med progression*. Exempt metoden är inte så

---

<sup>66</sup> Tivéus, Ulf, Internationella skattehandboken, tredje upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 1997, s 16.

<sup>67</sup> Tivéus, Ulf, Internationella skattehandboken, s 18.

<sup>68</sup> Lagen om avräkning av utländsk skatt (SFS 1986:468).

<sup>69</sup> Tivéus Ulf, Internationella skattehandboken, s. 19.

vanlig i intern rätt. Sverige tillämpar exemptmetoden (utan progression) vid tillämpning av sexmånaders- och ettårsreglerna.<sup>70</sup>

### 4.3.3 Creditmetoden

Creditmetoden (även kallad avräknings- eller credit of tax-metoden) innebär att hemviststaten räknar med de utländska inkomsterna i beskattningsunderlaget vid beskattning. Har skatt på inkomsten tagits ut i den andra staten, räknas denna skatt av från skatten i hemviststaten. Metoden förekommer i olika varianter.

Metoden ”*per item credit*” innebär att endast hemviststatens skatt på den utländska inkomsten får användas för avräkning. Detta innebär att det måste föreligga full identitet mellan beskattningsunderlagen. Om den utländska skatten på inkomsten överstiger hemviststatens skatt på inkomsten får den överskjutande utländska skatten inte avräknas mot annan skatt i hemviststaten.

Nästa variant ”*per country credit*” innebär att om inkomsttagaren har flera inkomster från samma utländska stat, får hemviststatens totala skatt på dessa inkomster användas för att avräkna den utländska skatten. Om den sammanlagda skatten som erläggs i den utländska staten överstiger hemviststatens totala skatt på inkomsterna, får överskjutande belopp inte användas för avräkning mot hemviststatens skatt på den skattskyldiges andra utländska inkomster eller på hans inkomster i hemviststaten.

Vidare förekommer metoden *over all credit* som innebär att den skattskyldiges sammanlagda utländska skatter avräknas mot hemviststatens totala skatt på den skattskyldiges totala inkomster från utlandet. Endast hemviststatens skatt på inkomst som härrör från denna stat är utesluten från användning för avräkning. Credit metoden är den metod som främst används i staters nationella lagstiftning för att förhindra internationell dubbelbeskattning.

Den skattskyldiges totala skatt i hemviststaten, oavsett om den belöper på inhemska eller utländska inkomster, får användas för avräkning av utländsk skatt. Den nu beskrivna fallet kallas *full credit*. Metoden förekommer i olika varianter. Det vanliga är att avräkning endast medges för högst så mycket av skatten i källstaten som motsvaras av den i hemviststaten erlagda skatten på den inkomst som förbehållits källstaten. Denna metod kallas *ordinary credit*.

Avräkningsmetoden är den metod som oftast förekommer i nationell lagstiftning. De ovan redovisade metoderna förekommer men ”full credit” är ovanlig.

---

<sup>70</sup> Lindencrona, Gustaf, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1994, s. 62.

Sverige använder i sin interna lagstiftning avräkning enligt lagen om avräkning av utländsk skatt. Enligt denna lag är en fysisk person, som är bosatt i Sverige, berättigad till avräkning för den del av den utländska skatten som belöper på en utländsk inkomst mot statlig och kommunal inkomstskatt. Den utländska inkomsten måste ha tagits med vid den svenska inkomsttaxeringen. Skatten skall vara slutgiltig, enligt 3 § AvrL. En utländsk preliminärskatt kan således inte avräknas. Personen måste ha beskattats för inkomsten utomlands och slutligen skall inkomsten enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån, enligt 1 § c) AvrL.

Om inkomsten är skattefri i Sverige, t.ex. på grund av sexmånadersregeln, kan den utländska skatten inte avräknas.

Sverige tillämpar den s.k. över all principen, enligt 5 § AvrL, för avräkning av utländsk skatt mot statlig och kommunal inkomstskatt. Det innebär att alla utländska inkomster och skatter skall beaktas samtidigt när man bestämmer hur mycket svensk inkomstskatt som får tas i anspråk för avräkning ett visst år och att endast svensk skatt på dessa inkomster får användas för avräkning.

Avräkning av utländsk skatt begränsas av en spärregel som måste räknas fram enligt en formel i 7 § AvrL. De utländska intäkterna efter avdrag för kostnaderna, skall delas med, de utländska intäkterna efter avdrag för kostnaderna plus inhemska intäkter efter avdrag för kostnader. Den totala summan för detta skall multipliceras med den svenska inkomstskatten på de svenska och utländska intäkterna. Den totala summan av denna formel ger enligt 6 § AvrL spärrbeloppet.

Den stora skillnaden mellan omkostnadsavdrag och avräkning är att avdrag reducerar underlaget för skatten och påverkar därmed taxeringen, medan avräkning innebär en minskning av själva skatten, d.v.s. påverkar debiteringen av skatt. Det är inte möjligt att få både omkostnadsavdrag och avräkning för samma skatt.

## 4.4 Dubbelbeskattningsavtal

Ett dubbelbeskattningsavtal är ett avtal mellan två eller flera stater genom vilket de avstår från en del av de skatteanspråk som de har enligt sina interna skatteförfattningar.<sup>71</sup> Sverige har biträtt principen att internationell dubbelbeskattning främst skall undvikas genom dubbelbeskattningsavtal med andra stater. Sverige ingick sitt första avtal 1928 och detta tillsammans med det Tyska riket.<sup>72</sup> Det ökade internationella intresset inom den svenska

---

<sup>71</sup> Ersson, Stefan, Dubbelbeskattningsavtalen- en inledning, SN 1987:11 s. 496.

<sup>72</sup> Johansson, m.fl. Det svenska skattesystemet, s. 236 f.

ekonomin har lett till ett stort behov av dubbelbeskattningsavtal med andra länder och i dag är Sverige ett av de länder som ingått flest avtal i världen, ca. 72 stycken. Eftersom Sverige har avtal med de flesta länder innebär det att tillämpning av dubbelbeskattningsavtal är vanligt förekommande.<sup>73</sup>

#### 4.4.1 Dubbelbeskattningsavtal och intern rätt

En viktig fråga är hur dubbelbeskattningsavtalen förhåller sig till den interna internationella skatterätten. Sverige följer en klar princip. Ett dubbelbeskattningsavtal kan endast begränsa, aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatteregler.<sup>74</sup> För att konstatera att ett dubbelbeskattningsavtal skall tillämpas tittar man först i den interna internationella skatterätten. Här finner man svar på om inkomsten får tas till beskattning enligt interna skatteregler. Om inkomsten inte får beskattas internt går man inte vidare in i dubbelbeskattningsavtalet. Det man måste undersöka är om den skattskyldige har hemvist i någon av staterna enligt fördelningsartikeln i avtalet. När man har kommit fram till var den skattskyldige har hemvist kan metodartiklarna användas, d.v.s. exemptmetoden eller creditmetoden. Det är den interna internationella skatterätten som avgör hur den slutgiltiga inkomsten skall fastställas.<sup>75</sup>

Avtalets tillämpning är det sekundära och det primära är den interna internationella skattelagstiftningens innehåll.<sup>76</sup> En traditionell syn på förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern internationell skatterätt är att de utgör från varandra helt skilda rättsliga system, som samtidigt skall tillämpas på samma transaktion.<sup>77</sup> En följd av förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtalsrätten och den interna rätten är att dubbel skattefrihet kan uppkomma. Det blir fallet om det land som tillerkänts rätten att beskatta en viss inkomst i dubbelbeskattningsavtalet inte kan utnyttja beskattningsrätten, eftersom någon skattskyldighet för inkomsten inte föreligger enligt dess interna internationella skatterätt.

##### 4.4.1.1 RÅ 1995 ref. 69

Ett viktigt mål där förhållandet mellan intern rätt och dubbelbeskattningsavtal behandlades är RÅ 1995 ref. 69. Regeringsrätten hade att ta ställning till om en person var skattskyldig i Sverige för utbetalning från en svensk avkastningsfond. Utbetalningen ansågs som ränta och ränta skulle beskattas i hemviststaten enligt gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Kenya. Personen bodde under det aktuella beskattningsåret i Kenya och ansågs vara bosatt där enligt kenyansk intern lagstiftning. Enligt svensk intern rätt ansågs personen bosatt

---

<sup>73</sup> Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätten, s 11.

<sup>74</sup> Lindencrona, Gustaf, Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern rätt, SST 1992 s.125.

<sup>75</sup> Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 47 ff.

<sup>76</sup> Sandström, K.G.A., Svenska dubbelbeskattningsavtal, Stockholm 1949, s. 36.

<sup>77</sup> Lindencrona, Gustaf, Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt, SST 1992 s. 125 ff.

i Sverige i och med sin väsentliga anknytning hit. Vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Kenya ansågs personen vara bosatt i Kenya<sup>78</sup>. Frågan som uppstod var om Sverige kunde ta ut skatt på räntan på den grunden att personen enligt svensk intern rätt var bosatt här, trots att han enligt avtalet ansågs bosatt i Kenya. Regeringsrätten ansåg att personen enligt avtalet skulle anses bosatt i Kenya och att han till följd härav skulle betraktas som begränsat skattskyldig i Sverige. Personen ansågs därmed inte längre vara bosatt i Sverige.

Därmed kom reglerna om hemvist i ett dubbelbeskattningsavtal att få betydelse också för tillämpningen av annan skattelagstiftning som helt sattes ur spel. Målet väckte stor uppmärksamhet och lagstiftaren som uppenbarligen ansåg att avgörandet var felaktigt reagerade snabbt och instiftade en ny lag<sup>79</sup> som reglerar förhållandet mellan svensk intern rätt och dubbelbeskattningsrätt.<sup>80</sup> I den av riksdagen antagna ramlagen, till vilket dubbelbeskattningsavtalet formellt fogas som bilaga, intas numera en bestämmelse av följande lydelse:” Avtalet skall tillämpas endast i den mån det medför inskränkningar av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga”.<sup>81</sup> Således kan ett dubbelbeskattningsavtal endast begränsa, aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer Sverige i den interna internationella skatterätten. Denna princip som reglerar förhållandet mellan intern rätt och dubbelbeskattningsavtal benämns som den ”Gyllene regeln”.<sup>82</sup>

#### 4.4.2 Tolkning av dubbelbeskattningsavtal

Dubbelbeskattningsavtal skall tolkas enligt folkrättsliga metoder och principer. Eftersom ett dubbelbeskattningsavtal är ett traktat mellan stater är Wienkonventionen tillämplig.<sup>83</sup> De generella och universellt accepterade principerna för tolkning av folkrättsliga avtal finns i artiklarna 31-33 Wienkonventionen. I artikel 31 framgår att ett traktat i första hand skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syften. Om tolkning enligt artikel 31 leder fram till oklarhet, tvetydighet eller om resultatet blir orimligt får man använda supplementära tolkningsmedel. Förarbeten och omständigheter vid avtalets ingående får då betydelse för att kunna tolka i enlighet med artikel 31. När en traktat har bestyrkts på två eller flera språk finns det ingen regel som föreskriver att en bestämd text skall ha företräde i händelse av skiljaktigheter. Under sådana förhållanden skall traktatens uttryck förutsättas ha samma mening i varje

<sup>78</sup> Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Kenya (SFS 1974:69).

<sup>79</sup> Lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

<sup>80</sup> Lindencrona, Gustaf, Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern rätt, SST 1992 s 125.

<sup>81</sup> Pelin Lars, En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, SN 1996 s. 291.

<sup>82</sup> Lindencrona, Gustaf, Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern rätt, SST 1992 s. 125.

<sup>83</sup> Wienkonventionens fullständiga namn är : The Vienna Convention on the Law of Treaties.

bestyrkt text.<sup>84</sup> När en jämförelse mellan texterna visar en uppenbar skillnad i mening och denna meningsskillnad inte bortfaller med en tillämpning av art. 31 och 32 skall den mening antagas, som med beaktande av traktatens ändamål och syften bäst sammanjämkar texterna.<sup>85</sup>

### 4.4.3 OECD:s modellavtal

OECD:s dubbelbeskattningsmodellavtal har skapats av OECD:s Fiscal Committee. OECD har utarbetat två mycket viktiga modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning. Dels ett modellavtal för inkomst- och förmögenhetsskatter, dels ett för arvs- och kvarlåtenskapsskatter. Modellavtalet för inkomst och förmögenhetsskatter har en mycket viktig funktion när olika stater upprättar avtal med varandra. Målsättningen med modellavtalet är att skapa enhetliga regler genom att utarbeta utförliga anvisningar och kommentarer. De utarbetade kommentarerna förtydligar innehållet i artiklarna och olika problem diskuteras. Dessa kommentarer är mycket viktiga och betydelsefulla.<sup>86</sup> Om avtalet används som förebild av många stater då de sluter avtal, erhålls en mer enhetlig dubbelbeskattningsavtalsrätt runt om i världen.<sup>87</sup> OECD omfattar ett antal ekonomiskt utvecklade länder i Västeuropa, Australien, Japan, Kanada, Nya Zeland och USA. Samtliga medlemsländer har fått vara med vid utarbetandet av avtalet och haft möjlighet att reservera sig mot viss utformning.<sup>88</sup> De stater som är medlemmar i OECD är inte på något sätt bundna av att använda sig av avtalet. OECD har dock rekommenderat sina medlemsstater att använda sig av avtalet för att uppnå en större enhetlighet. Trots att modellavtalet inte är bindande har det fått en mycket stor betydelse. Medlemsstater använder sig av modellavtalet både när de sluter avtal med andra medlemsländer men också med icke medlemsländer. Många av de länder som inte är medlemsländer använder sig av modellavtalet. Sverige ansluter sig till OECD:s modellavtal i flertalet av de dubbelbeskattningsavtal som har ingåtts.<sup>89</sup> Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet följer i stort sett undantagslöst modellavtalet.

#### 4.4.3.1 Strukturen i OECD:s modellavtal

Det första kapitlet innehåller bestämmelser om vilka personer och vilka skatter som omfattas av avtalet. Avtalet är tillämpligt på de fysiska eller juridiska personer som har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. De skatter som omfattas av avtalet är alla skatter som utgår på inkomst och på förmögenhet.

---

<sup>84</sup> Wienkonventionen om traktaträtten art. 33 p.3 och 4.

<sup>85</sup> Sundgren, Peter, Tolkning av dubbelbeskattningsavtal- en analys av ett rättsfall, SN 1990 s. 3 ff.

<sup>86</sup> Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 41.

<sup>87</sup> Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Christer, Silberberg, Inkomstskatterätt – en läro- och handbok i skatterätt del 2, åttonde upplagan, Studentlitteratur Lund 2001.

<sup>88</sup> Pelin, Lars, Svensk intern och internationell skatterätt, s. 142.

<sup>89</sup> Johansson, m.fl., Det svenska skattesystemet, s. 237 f.



Det andra kapitlet behandlar innebörden av vissa begrepp och uttryck. Olika definitioner utgör en väsentlig del av avtalen. Detta är naturligt eftersom den civilrättsliga och skatterättsliga lagstiftningen i olika länder inte är densamma och olika begrepp har skilda betydelse. Detta kapitlet underlättar således tolkningen av avtalet genom att skapa entydiga definitioner. En särskilt viktig definition är hemvistbegreppet som behandlas nedan (kap.4.4.3.2).

Det tredje kapitlet är det mest omfattande kapitlet och behandlar beskattning av inkomst. Här regleras genom de olika fördelningsartiklarna var en inkomst skall beskattas vid ett konkret kollisionsfall. Vanligen sker en avvägning av olika intressen, varvid beskattningen brukar förläggas till den stat där det starkaste intresset finns. Beskattningsrätten av enskild tjänst är av intresse vid arbetspendling i Öresundsregionen och behandlas nedan (kap. 4.4.3.3).

Det fjärde kapitlet behandlar beskattning av förmögenhet. Här finner man fler fördelningsartiklar som reglerar förmögenhetsbeskattningen.

Kapitel fem innehåller de metodartiklar som skall användas för undvikande av dubbelbeskattning. Oavsett reglerna om var en inkomst skall beskattas kan det hända att dubbelbeskattning sker. För att lindra effekterna av detta innehåller avtalet metodartiklar som anger vilken metod som skall användas för att lindra dubbelbeskattningen. Huvudmetoderna är creditmetoden och exemptmetoden.

I kapitel sex finner man särskilda bestämmelser. Det innehåller regler kring utbyte av upplysningar mellan staterna, diskrimineringsförbudet och det för dubbelbeskattningsavtal speciella rättsmedelet ömsesidig överenskommelse. Ömsesidig överenskommelse behandlas nedan (kap.4.4.3.5).

Det sista och avslutande kapitlet innehåller regler kring ikraftträdande och upphörande av avtalet.

#### **4.4.3.2 Bestämningen av den skattskyldiges hemvist**

När man skall tillämpa ett dubbelbeskattningsavtal måste man börja med att bestämma den skattskyldiges hemvist<sup>90</sup> enligt avtalet. Att fastställa en persons hemvist är viktigt utifrån två aspekter. För det första är det, enligt artikel 1, en förutsättning för avtalets tillämpning att personen i fråga har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. För det andra måste man fastställa vilken av de avtalsslutande staterna som är hemviststat innan fördelningsartiklarna och metodartiklarna kan användas. Vid användning av dessa artiklar kan endast en stat vara hemviststat.

Artikel 4 i modellavtalet har följande definition av hemvist avseende fysisk person.

---

<sup>90</sup> En terminologisk fråga bör observeras. I dubbelbeskattningsavtal talas om den skattskyldiges hemvist, i intern internationell skatterätt om den skattskyldiges bosättning.

” 1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där.

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, bestäms hans hemvist på följande sätt:

- a) Han anses ha hemvist i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande; om han har en sådan bostad i båda staterna, anses han ha hemvist i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena);
- b) Om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondera staten har en bostad som står stadigvarande till hans förfogande, anses han ha hemvist i den stat där han stadigvarande vistas;
- c) Om han stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den stat där han är medborgare;
- d) Om han är medborgare i båda staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.”

Hemvist artikeln hänvisar i punkt 1 till den interna rätten i de båda avtalsslutande staterna. Hänvisningen till den interna rätten i de båda avtalsslutande staterna innebär att om det föreligger bosättning enligt interna regler i någon av de avtalsslutande staterna, föreligger också hemvist enligt avtalet. I och med att avtalet hänvisar till de interna rättsystemen kan det lätt innebära att dubbelbosättning uppkommer, det vill säga att den skattskyldige anses bosatt i båda de avtalsslutande staterna. Om bosättning enligt intern rätt föreligger i båda staterna reglerar punkt 2 hur hemvisten skall bestämmas. Man använder sig av den s.k. stegen. I punkt a) anses den skattskyldige ha hemvist i den stat där han har en stadigvarande bostad. Om han har en bostad i en av staterna är således hemvisten konstaterad. Om personen däremot har bostäder av stadigvarande karaktär i båda de avtalsslutande staterna måste man gå vidare på stegen. I nästa mening under a) sägs att då blir det avgörande vart den skattskyldige har centrum för sina levnadsintressen. Om man inte kan konstatera var den skattskyldige har centrum för sina levnadsintressen får man gå vidare på stegen till b) och försöka konstatera var personen stadigvarande vistas. Kan inte den stadigvarande vistelsen konstateras anses den skattskyldige ha hemvist i den stat som han är medborgare i. Om personen är medborgare i båda staterna eller inte i något av länderna så får behöriga myndigheter avgöra var personen i fråga skall anses ha hemvist.

#### **4.4.3.3 Beskattningsrätten av inkomst från enskild tjänst**

Vilken av staterna som har rätt att beskatta inkomster från enskild tjänst regleras i artikel 15.

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18 och 19 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.
2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i den andra avtalsslutande staten, endast i den förstnämnda staten om:
  - a) mottagaren vistas i den andra staten under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga, och
  - b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten eller på dennes vägnar, samt
  - c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten.
3. Utan hinder av föregående bestämmelse i denna artikel får ersättning för arbete, som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik eller på båt som går i trafik på inre farvatten, beskattas i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.”

Huvudregeln är således att beskattning skall ske i källstaten, vilken anges vara den stat där arbetet utförs. Denna huvudregel har utformats så att beskattning skall ske i hemviststaten, om inte arbetet utförs i källstaten. I punkten 2 finner man den s.k. montörregeln. Denna regel innebär att beskattning sker i hemviststaten om de tre ovan citerade rekvisiten är uppfyllda. Om något av rekvisiten brister sker beskattningen i källstaten.

#### **4.4.3.4 Ömsesidig överenskommelse**

Skattemyndigheterna och skattedomstolarna tillämpar dubbelbeskattningsavtal när det gäller inkomst- och förmögenhetsskatt. En och samma skattemyndighet eller skattedomstol skall i dessa fall ta ställning till hela skattefrågan vilket innebär tolkning av avtalet, tolkning av intern svensk rätt samt tolkning av förhållandet mellan den interna rätten och avtalet. Om den skattskyldige är missnöjd med skattemyndighetens beslut kan han vända sig den normala vägen till länsrätt, kammarrätt och slutligen

till Regeringsrätten. Förhandsbesked via skatterättsnämnden kan också användas exempelvis då man vill ta reda på den skattskyldiges hemvist. Dubbelbeskattningsavtalen ger de skattskyldiga möjlighet till ett speciellt rättsmedel som saknar motsvarighet i intern rätt, institutet ”ömsesidig överenskommelse”. I alla svenska avtal finns en klausul om ömsesidig överenskommelse, som ger de skattskyldiga en möjlighet att vända sig till behörig myndighet då de anser sig ha blivit fel behandlade. Ofta rör det sig om tolkningsfrågor där staterna tolkar avtalet på skilda sätt. Om den behöriga myndigheten anser att den skattskyldiges ansökan är välgrundad, skall den i första hand undersöka möjligheten att själv åstadkomma en lösning. Om myndigheten anser att det är den andra staten som förorsakat problemet upptas en förhandling mellan staterna för att finna en lösning. De behöriga myndigheterna är inte bundna till några formella regler när det gäller ömsesidig överenskommelse. Förhandlingar om ömsesidiga överenskommelser är ett förfarande mellan staterna och den skattskyldige har således ingen formell ställning i processen. Det finns inga regler som reglerar innehållet i den ömsesidiga överenskommelsen. Det är således möjligt att man finner den av den ena staten hävdade uppfattningen riktig, men det är också möjligt att man kommer fram till en ren kompromiss.<sup>91</sup>

## **4.5 Lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna**

### **4.5.1 Inledning**

Samarbete i norden inom lagstiftningsområdet har gamla traditioner. I norden träffas länderna regelbundet för utbyte av erfarenheter och forskning. Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet är ganska unikt genom att det har träffats mellan flera länder. Det vanligaste är att avtal träffas mellan två länder p.g.a. att det är enklare att komma överens. I norden är man intresserad av att ha åstadkomma en stor rättsgemenskap och man har därför kunnat ens om ett gemensamt avtal. De länder som ingår är Danmark, Finland, Island, Norge, Sverige och Färöarna. De nordiska länderna har träffat två avtal. Ett avtal som reglerar inkomst- och förmögenhetsskatt samt ett avtal beträffande arv och gåva. Avtalet som reglerar inkomst och förmögenhet undertecknades första gången 1983 och har ersatts med tre nya avtal, 1987, 1989 och det nu gällande från 1996. Avtal beträffande arv och gåva undertecknades 1989.<sup>92</sup> Avtalet angående inkomst- och förmögenhetsskatt följer till stora delar OECD:s modellavtal men avvikelser finns. Det är både materiella som formella avvikelser. De formella avvikelserna kommer av att OECD:s modellavtal inte är anpassat för ett multilateralt avtal, utan är en modell för ett bilateralt avtal. De materiella avvikelserna beror i första hand på de nordiska ländernas särdrag i sin

<sup>91</sup> Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 89 ff.

<sup>92</sup> Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 45.

skattelagstiftning och praxis. Reglerna om fast driftställe, beskattning av fast egendom, utdelning, ränta, inkomst av självständig yrkesutövning, m.m.<sup>93</sup>

#### **4.5.2 Särskilda regler i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet**

I fråga om stater som gränsar till varandra händer det att anställda personer, som bor nära gränsen i en av staterna, har sitt arbete förlagt till en ort på andra sidan gränsen. För denna typ av personer s.k. gränsgångare, har beskattningen av anställningsinkomster av praktiska skäl i regel lösts så att inkomsten beskattas endast i den anställdes hemviststat. I det nordiska dubbelbeskattningsavtalet finns för svensk del gränsgångarregler i förhållande till Danmark, Finland och Norge. Bestämmelserna gentemot Danmark avviker något från de regler som gäller i förhållande till Finland och Norge. Gemensamt för samtliga regler är att beskattning skall ske i hemviststaten under förutsättning att inkomsttagaren ”regelmässigt uppehåller sig” i sin fasta bostad i hemviststaten. Med detta menas att inkomsttagaren i normalfallet minst en gång i veckan uppehåller sig i sin fasta bostad i hemviststaten. Uppehållet måste omfatta två dagar. I förhållandet till Danmark gäller dessutom att arbetet måste ha pågått i minst sex månader och att inkomsten förvärvats på grund av ”varaktigt personligt arbete”. Med varaktigt personligt arbete avses att anställningsförhållandet ingåtts i avsikt att vara den anställdes huvudsakliga sysselsättning. Gränsgångarregeln mellan Danmark och Sverige har tagits bort i det nordiska avtalet från 1996 men skall genom övergångsregler fortfarande gälla på den som den 1 januari 1997 och för oavbruten tid därefter uppfyller ovan redovisade villkor. Således skall löneinkomster istället beskattas i den stat där arbetet utförs. Gentemot Norge och Finland tillämpas även i fortsättningen hemvistprincipen vid beskattning av gränsgångare.<sup>94</sup>

Mellan Sverige och Danmark gäller även speciella regler för beskattning av verksamhet i samband med byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund. Reglerna avser beskattningen av såväl anställda och fria yrkesutövare som företag. Avtalet föreskriver att beskattning skall ske i hemviststaten. Dessa regler gäller även för den konstgjorda halvö som anlagts på dansk sida i anslutning till tunneln, samt för den betalstation som finns på svensk sida.<sup>95</sup>

Lön och liknande ersättning som en person med hemvist i Sverige uppbär för arbete ombord på svenskt tåg i trafik mellan Sverige och Danmark skall beskattas i Sverige.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> Boström, Kristin, 1996 års nordiska avtal, SST 1996 s. 890 ff.

<sup>94</sup> Tivéus Ulf, Internationella skattehandboken, s. 96.

<sup>95</sup> Punkt II i protokollet till Lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

<sup>96</sup> Punkt 3 i protokollpunkt V i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

## 4.6 Skattekonsekvenser vid bosättning i Sverige och arbete i Danmark

### 4.6.1 Intern svensk rätt

För en person som är bosatt i Sverige och således obegränsat skattskyldig gäller i princip alltid skattskyldighet för inkomster av tjänst som utövas utomlands. Undantagen gäller endast om sexmånaders- eller ettårsregeln är tillämplig. Den som inte är bosatt i Sverige och således begränsat skattskyldig kan inte bli beskattad för inkomst av tjänst som utövas utomlands.

### 4.6.2 Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet

Huvudregel:

När man bor i Sverige och pendlar till arbete i Danmark skall beskattning ske i arbetslandet enligt huvudregeln i det nordiska skatteavtalet.<sup>97</sup>

Undantagsregler:

Det finns undantag från huvudregeln där beskattning i stället skall ske i hemviststaten d.v.s. Sverige. När det gäller undantagen från huvudregeln måste fastställas i vilket land som personen har sin skatterättsliga hemvist enligt avtalet. Om en person anses ha hemvist i en av de avtalslutande staternas interna rätt anses denne även enligt avtalet ha hemvist i denna stat. Om personen har hemvist i både Sverige och Danmark enligt staternas interna rätt skall den stat som han har en stadigvarande bostad i anses vara hemviststat. Finns det stadigvarande bostäder i båda staterna skall hemvisten bestämmas utifrån i vilken stat som personen har centrum för sina levnadsintressen. Kan inte detta bestämmas anses den stat som personen stadigvarande vistas i vara den stat som skall anses vara hemviststat. Om personen har medborgarskap i någon av staterna är detta nästa steg i stegen om man inte kan konstatera i vilket land som personen stadigvarande vistas. Om personen inte har medborgarskap i någon av staterna eller om personen har medborgarskap i både Sverige och Danmark skall behöriga myndigheter bestämma i vilket land som personen har hemvist.<sup>98</sup>

Enligt montörregeln skall personer som tillfälligt arbetar i Danmark beskattas i hemviststaten d.v.s. Sverige. För att undantaget skall bli tillämpligt måste ett antal villkor vara uppfyllda. För det första får tiden som personen vistas i Danmark får inte överstiga 183 dagar under en tolvmånaders period. Det andra villkoret som uppställs är att personen inte får arbeta för en dansk arbetsgivare eller för annan arbetsgivare där lönen

---

<sup>97</sup> Artikel 15 p. 1 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

<sup>98</sup> Artikel 4 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

belastar ett fast driftställe i Danmark. Slutligen får arbetstagaren inte vara uthyrd till en dansk arbetsgivare.<sup>99</sup>

Det andra undantaget som kan bli tillämpligt och där beskattningsrätten går över till hemviststaten gäller internationell flygtrafik. En person som arbetar ombord på flyg som går i internationell trafik beskattas i det land som är dennes hemviststat enligt avtalet. Detta gäller även om man arbetar på inrikesflyg om man arbetar för flygbolagen SAS, Scanair och SAS Commuter.<sup>100</sup>

Ytterligare undantag från huvudregeln om beskattning i arbetslandet gäller för de personer som arbetar med Öresundsförbindelsen. Enligt denna regel gäller att inkomsten beskattas i hemvistlandet oavsett om man arbetar i Danmark eller Sverige. Med Öresundsförbindelsen avses brodelen, tunneln, den konstgjorda ön Pepparholmen, halvön utanför Kastrup och betalstationen.<sup>101</sup>

Personer som var gränsgångare senast den 1 januari 1997 och som därefter fortlöpande har uppfyllt kraven skall även i fortsättningen tillämpa regeln. Det sista undantaget gäller personer med hemvist i Sverige som utför arbete i Danmark för svensk offentlig arbetsgivare. Denna arbetstagare beskattas för sina arbetsinkomster i Sverige.

Således beskattas inkomster från arbete i Danmark enligt huvudregeln i arbetslandet d.v.s. Danmark. Inkomsten beskattas dock i Sverige om något av undantagen blir tillämpliga och personen har skatterättslig hemvist i Sverige. De undantag som kan bli aktuella är montörsregeln, arbete med internationellt flyg, arbete med Öresundsförbindelsen, gränsgångarregeln samt arbete i offentlig tjänst.

#### Beskattning i Danmark:

Beskattning av arbete i Danmark sker enligt avtalets huvudregel i arbetslandet. När det gäller personer som har sin bosättning i Sverige och som arbetar i Danmark blir de danska inkomstskattereglerna för begränsat skattskyldiga tillämpliga. De danska reglerna ger en möjlighet för en begränsat skattskyldig person att få avdrag för utgifter på grund av personliga eller familjerelaterade förhållanden och således bli jämställd med fullt skattskyldiga personer. För att utnyttja reglerna förutsätts att personen under ett inkomstår uppbär inkomst från personligt arbete och eller från självständig förvärvsverksamhet i Danmark och att den del av denna inkomst som beskattas efter interna danska regler utgör 75 procent av personens samlade inkomst.

---

<sup>99</sup> Artikel 15 p. 2 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

<sup>100</sup> punkt III i protokollet till Lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

<sup>101</sup> punkt II i protokollet till Lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Metoder för att undanröja dubbelbeskattning:

I fråga om tjänst gäller enligt avtalet som huvudregel exemptmetoden. creditmetoden används endast i vissa undantagsfall. Detta innebär att inkomst som enligt huvudregeln skall beskattas i arbetslandet d.v.s, Danmark skall enligt exemptmetoden undantas från beskattning i Sverige. Progressionsförbehåll gäller inte, d.v.s. den undantagna inkomsten får inte beaktas när man bestämmer skattesatsen på annan inkomst som får beskattas i Sverige. I de undantagsfall då creditmetoden används skall inkomsten beskattas i Sverige men avräkning skall ske för skatt som erlagts i Danmark. Denna metod används i regel om den anställda uppbär inkomst från företag eller fast driftställe i Danmark och han är eller omedelbart före anställningen varit anställd i svenskt företag som har intressegemenskap med företaget i Danmark eller svenskt företag som det fasta driftstället i arbetsstaten tillhör. Exemptmetoden tillämpas dock på credit undantagen om den anställda kan visa att han i och för arbetet vistas i Danmark under en sammanhängande period om mer än tre månader under beskattningsåret eller, arbetet i arbetsstaten utförs för, respektive kostnaderna har belastat företaget eller det fasta driftstället i arbetsstaten.

## **4.7 Skattekonsekvenser vid bosättning i Danmark och arbete i Sverige**

### **4.7.1 Intern dansk rätt**

Beskattningsrätten avgränsas genom att man delar in skattskyldigheten i full skattskyldighet och begränsad skattskyldighet. En fullt skattskyldig person skall betala skatt för alla sina inkomster både från Danmark och från utlandet. En begränsad skattskyldig person beskattas däremot bara för inkomster från Danmark. En begränsad skattskyldig kan under vissa förutsättningar välja att bli beskattad som en fullt skattskyldig person.

### **4.7.2 Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet**

Huvudregel:

Om man bor i Danmark och pendlar till sitt arbete i Sverige gäller som huvudregel att man skall beskattas för inkomsten i Sverige. Huvudregeln i det nordiska skatteavtalet säger att man skall beskattas i det land där man fysiskt utför arbetet.<sup>102</sup>

Undantagsregler:

Det finns undantag från huvudregeln i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet för vissa grupper eller situationer. Om man omfattas av undantagen skall beskattning av inkomst från arbete ske i

---

<sup>102</sup> Artikel 15 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.



hemviststaten i stället för i arbetslandet. Om en person anses ha hemvist i en av de avtalsslutande staternas interna rätt anses denne även enligt avtalet ha hemvist i denna stat. Om personen har hemvist i både Sverige och Danmark enligt staternas interna rätt skall hemvisten fastställas utifrån trappan. Detta innebär att man först tittar på var personen har sin fasta bostad, därefter var personen har centrum för sina levnadsintressen. Kan inte detta bestämmas anses den stat som personen stadigvarande vistas i vara den stat som skall anses vara hemviststat. Om personen har medborgarskap i någon av staterna är detta nästa steg i stegen om man inte kan konstatera i vilket land som personen stadigvarande vistas. Om personen inte har medborgarskap i någon av staterna eller om personen har medborgarskap i både Sverige och Danmark skall behöriga myndigheter bestämma i vilket land som personen har hemvist. Det vanligaste är att man på ett ganska enkelt sätt kan fastställa hemvisten till den stat där man har bostad och familj d.v.s. centrum för sina levnadsintressen.<sup>103</sup>

Enligt den s.k. montörregeln skall personer vid kortvarigt arbete i Sverige beskattas i bosättningslandet för inkomsten, d.v.s i Danmark. Två villkor måste vara uppfyllda för att regeln skall bli tillämplig. För det första får man inte vistas i Sverige mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod. Det andra villkoret som uppställs är att man inte får arbeta för en svensk arbetsgivare eller för annan arbetsgivare där lönen belastar ett fast driftställe i Sverige.<sup>104</sup>

De personer som arbetar för en arbetsgivare som deltar i driften av Öresundsförbindelsen skall inte beskattas i arbetslandet utan enligt undantagsbestämmelsen i det land som är personens hemvistland. Om man således är bosatt och har skatterättslig hemvist i Danmark skall man beskattas enligt danska regler.<sup>105</sup>

De som arbetar ombord på flyg som går i internationell trafik skall beskattas i det land som anses vara hemviststat. Detta gäller även de som arbetar ombord på inrikesflyg om arbetsgivarna är antingen SAS, Scanair eller SAS Commuter.<sup>106</sup>

För de personer som senast den 1 januari 1997 var gränsgångare och som därefter fortlöpande har uppfyllt kraven skall även i fortsättningen tillämpa regeln. Detta innebär att om man pendlat från Danmark till Sverige under många år och tidigare betecknats som gränsgångare enligt skattereglerna skall man även i fortsättningen beskattas som gränsgångare.

Det sista undantaget från huvudregeln om skattskyldighet i arbetslandet gäller personer med hemvist i Danmark som utför arbete i Sverige för dansk

---

<sup>103</sup> Artikel 4 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

<sup>104</sup> Artikel 15 p. 2 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

<sup>105</sup> Punkt II i protokollet till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

<sup>106</sup> Punkt III i protokollet till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

offentlig arbetsgivare. Denna arbetstagare beskattas för sina arbetsinkomster i Danmark.

Beskattning i Sverige:

Om man skall beskattas i Sverige enligt huvudregeln i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet kan man antingen vara obegränsat skattskyldig eller begränsat skattskyldig för sina inkomster. Obegränsat skattskyldiga är de personer som bor här permanent, vistas sammanhängande längre tid än sex månader i landet eller har väsentlig anknytning till Sverige. Övriga personer tillhör kategorin begränsat skattskyldiga och anses vara utomlands bosatta.

De personer som bor i Danmark och som pendlar över dagen till Sverige för att arbeta tillhör kategorin begränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga beskattas enligt SINK som är en särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. SINK är en statlig schablonskatt om 25 procent som tas ut på samtliga utbetalningar och förmåner från arbetsgivaren. Några avdrag medges inte alls. För artister och idrottsmän finns en särskild A-SINK där en skatt om 15 procent tas ut på samtliga inkomster. Schablonskatten innebär att de personer som inte har så hög lön i Sverige men som har stora kostnader, exempelvis pendlingskostnader till Sverige från Danmark, drabbas hårt av att det inte medges några avdrag. Det finns dock de som gynnas av denna schablonskatt och det är personer med hög lön som samtidigt har låga kostnader för inkomsternas förvärvande.

De personer som bor i Danmark men som regelbundet övernattar i Sverige tillhör kategorin obegränsat skattskyldiga. Exempelvis blir denna regel tillämplig om arbetstagaren stannar i Sverige under veckorna och åker hem till Danmark under helgerna. Att bli beskattad som obegränsat skattskyldig i Sverige innebär att de svenska interna reglerna för beskattning av inkomst blir tillämpliga. Detta innebär att allt som utgår från tjänsten samt alla förmåner beskattas. Avdrag medges, dock med vissa begränsningar, för alla de kostnader man har för fullgörandet av tjänsten. Man betalar dels statlig inkomstskatt dels kommunal inkomstskatt. Den statliga inkomstskatten är progressiv.

Metoder för att undanröja dubbelbeskattning:

I fråga om tjänst gäller enligt avtalet som huvudregel exemptmetoden. Creditmetoden används endast i vissa undantagsfall. Danmark använder sig inte av full exemption som i Sverige utan alternativ exempt. Detta innebär att den inkomst man tjänar i Sverige inräknas i det danska beskattningsunderlaget. Den danska skatten sätts dock ner genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som kommer från Sverige.

# 5 EG-skatte rätt

## 5.1 Inledning

Skatterätten har påverkats markant av Sveriges anslutning till EU. Den indirekta beskattningen regleras till stor del av direktiv på EG-nivå. När det gäller den direkta beskattningen är denna inte harmoniserad på det sättet som den indirekta beskattningen. Detta innebär dock inte att EU-medlemskapet saknar betydelse på området. Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke diskriminering har mycket stor inverkan på den direkta beskattningens område. EG-domstolen har i en rad fall funnit att olika inslag i medlemsstaternas inkomstskattelagstiftning strider mot dessa bestämmelser. En fråga som Sverige ställer sig i SOU 2003:12 är om beskattning enligt SINK kan innebära en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetskraft. Följande avsnitt kommer att behandla EG-rätten och dess påverkan på det svenska regelsystemet för arbetspendlare i Öresundsregionen.

## 5.2 EG-rätt

Medlemskap i EU medför stora rättsliga konsekvenser för medlemsländerna, detta slogs tidigt fast av EG-domstolen i en antal rättsfall.<sup>107</sup> Genom att underteckna anslutningsfördraget har medlemsstaterna överlåtit delar av sin statsuveränitet samt viss möjlighet till normgivning till unionen. EG-rätten är en egen rättsordning som är bindande för medlemsstaterna och medborgarna. EG-rätten utgör en integrerad del av medlemsstaternas rättsordningar.<sup>108</sup> EG-rätten delas in i primär rätt och sekundär rätt. Den primära rätten består av de grundläggande fördragen, jämte därtill fogade protokoll och deklARATIONER samt anslutningsfördragen med de nya staterna. EG-fördraget brukar karaktäriseras som en ramlag, vilket innebär att fördragstexten i huvudsak endast anger allmänna målsättningar och principer för EG-samarbetet. Ur denna ramlag skall sedan de materiella reglerna arbetas fram. Den primära rätten är överordnad den sekundära rätten.

Sekundär EG-rätten är skapad genom beslut av institutionerna och består av en rad olika rättsakter som räknas upp i artikel 249 i EG-fördraget. De rättsakter som är aktuella i skatteharmoniseringsarbetet är förordningar, direktiv och rekommendationer. Förordningar skall ha allmän giltighet och vara till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater. Efter att en förordningen har trätt i kraft är den omedelbart tillämplig i alla medlemsstater. Det behövs därmed inga nationella åtgärder efter det att rådet

---

<sup>107</sup> Mål C-26/62 van Geld & Loos 1963 ECR 1 och mål C-6/62 Costa V. ENEL 1964 ECR 585.

<sup>108</sup> Lodin, m.fl. Inkomstskatterätt- en läro och handbok i skatterätt, s. 523.

har antagit en förordning för att den skall bli tillämpliga och gälla fullt ut i medlemsstaten. Förordningar skapar omedelbart rättigheter och skyldigheter för de enskilda medborgarna.<sup>109</sup> När det gäller harmonisering av den indirekta beskattningen får rådet själv bestämma vilken form av rättsakt som det anser vara lämplig. I artikel 93 i EG-fördraget stadgas att rådet skall ”anta bestämmelser” för att harmonisera de indirekta skatterna. Artikel 93 preciserar inte vilken typ av rättsakt som skall användas utan detta är upp till rådet att bestämma. Det är dock direktivformen som har använts i praktiken. Den direkta beskattningen regleras genom direktiv. Harmoniseringen av den direkta beskattningen regleras inte i någon speciell artikel utan styrs av den allmänna regeln i artikel 94. Artikel 94 föreskriver direktivform när rådet skall harmonisera medlemsstaternas lagstiftning.<sup>110</sup> Direktiv riktar sig till medlemsstaterna och anger en målsättning som medlemsstaterna själva får förverkliga inom ramen för sin nationella rättsordning. Det är upp till medlemsstaterna själva att använda sig av en lämplig metod för genomförandet. Ett direktiv kan rikta sig till en eller flera medlemsstater men aldrig till enskilda medborgare.<sup>111</sup> Till skillnad från förordningar och direktiv är rekommendationer inte bindande. Dess syfte är att, utan att rättsligt binda medlemsstaterna, rekommendera ett visst handlingsätt. Eftersom rekommendationer inte är bindande använde man sig tidigare inte av denna metod för att harmonisera skatteområdet. Men kommissionen har dock på senare tid använt sig av den rekommendationer. En rekommendation rörande beskattningen av gränsgångare<sup>112</sup> och två rekommendationer avseende beskattning av små och medelstora företag<sup>113</sup> har utfärdats.

EG-rättsliga regler som primärt riktar sig till medlemsländerna kan under vissa förutsättningar få direkt betydelse för enskilda. EG-domstolen har slagit fast att bestämmelserna inte bara riktar sig till medlemsstaterna utan även ger vissa individuella rättigheter och skyldigheter vilka kan göras gällande av enskilda fysiska och juridiska personer inför en nationell domstol. Att en EG-rättslig regel har direkt effekt innebär att den, utan formell transformering eller liknande till nationell rätt, är omedelbart tillämplig för enskilda personer. Det är inte alla regler som har direkt effekt. Det uppställs vissa krav på reglernas utformning och innehåll för att den skall ges direkt effekt. Regeln måste vara tillräckligt klar, precis och ovillkorlig så att den kan tillämpas i en nationell domstol.<sup>114</sup>

---

<sup>109</sup> Ståhl, Kristina, EG-skatterätt, Iustus Förlag, Uppsala 2000. s. 24 f.

<sup>110</sup> Ståhl, Kristina, EG-skatterätt, s. 20 f.

<sup>111</sup> Lodin, m.fl. Inkomstskatt- en lärobok i skatterätt, s. 523.

<sup>112</sup> Commission recommendation 94/79/EC.

<sup>113</sup> Commission recommendations 94/390/EC och 94/1069/EC.

<sup>114</sup> Ståhl, Kristina, EG-skatterätt, s. 33 f.

## 5.3 EG-rätten på skatteområdet

### 5.3.1 Indirekta och direkta skatter

De regleringar som skett inom EG på det skatterättsliga området rör framförallt de indirekta skatterna. Det harmoniserade området utgörs framförallt av punktskatterna, mervärdesskatten samt tull på varor. De indirekta skatterna styrs numera av regleringar i de direktiv som läggs fram på EG-nivå. Anledningen till att man fokuserar på att harmonisera de indirekta skatterna i så stor utsträckning är att EG eftersträvar en inre marknad med fri konkurrens på lika villkor mellan länderna. Detta förutsätter gemensamma regler för de indirekta skatterna.<sup>115</sup>

Den direkta beskattningen har inte nått samma långtgående harmonisering som den indirekta beskattningen. De enskilda länderna kan självständigt besluta om utformningen av sina respektive system. Anledningen till detta är att den direkta beskattningen inte berör den fria konkurrensen mellan länderna. Detta betyder inte att den direkta beskattningen inte påverkas av medlemskapet i EU. För det första har ett par viktiga direktiv utfärdats rörande internationella koncerner, dels moder-dotterbolagsdirektivet<sup>116</sup> dels fusionsdirektivet<sup>117</sup>. För det andra har fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke diskriminering kommit att ha ett mycket stort inflytande på den direkta beskattningen.<sup>118</sup>

## 5.4 EG-fördragets diskrimineringsförbud

EG-fördraget reglerar inte den direkta beskattningen. EG-rätten inverkar ändå på skattelagstiftningen i och med att medlemsländerna är skyldiga att följa de grundläggande bestämmelserna i gemenskapsrätten som reglerar den fria rörligheten inom gemenskapen. Denna skyldighet omfattar alla typer av skatter, inklusive de direkta skatterna. Den fria rörligheten inom gemenskapen garanteras genom ett antal diskrimineringsregler som förbjuder att stater särbehandlar personer på grund av nationalitet. I artikel 12 i Romfördraget förbjuds varje form av diskriminering p.g.a. nationalitet inom fördragets tillämpningsområde. Detta generella förbud kompletteras av mer detaljerade diskrimineringsförbud som behandlar olika områden. För fysiska personer kan både den fria rörligheten för arbetstagare, i artikel 39, och den fria etableringsrätten, i artikel 43, aktualiseras.<sup>119</sup>

---

<sup>115</sup> Kleerup, Jan, Stille, Leif, Ekelund, Lars-Peter, EU och skatterna, Ernst & Young, Malmö 1995, s. 1.

<sup>116</sup> Direktiv 90/435/EEG.

<sup>117</sup> Direktiv 90/434/EEG.

<sup>118</sup> Persson, Malin, Anna, Rempler, Helena, EG-rättens förbud mot diskriminering och de grundläggande friheternas inverkan på nationella bestämmelser avseende direkt beskattning, SST 10/2000, s. 967 f.

<sup>119</sup> Ståhl, Kristina, EG-skatterätten, s. 82.

### 5.4.1 Artikel 39, fri rörlighet för arbetstagare

Enligt artikel 39 i EG-fördraget råder fri rörlighet för arbetstagare. Artikel 39 föreskriver i punkt 1 att fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas i gemenskapen. I punkt 2 anges att denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av medlemsstaternas medborgare på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. I punkt 3 anges att den fria rörligheten skall, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att,

- a) anta faktiska erbjudanden om anställning,
- b) förflytta sig inom medlemsstaternas 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 och
- d) stanna kvar inom en medlemsstats territorium efter att ha varit anställd där, på villkor som skall fastställas av kommissionen i tillämpningsföreskrifter.

I punkt 4 föreskrivs att bestämmelserna inte gäller på anställning i offentlig tjänst.

Enligt EG-domstolens praxis omfattas i viss utsträckning också arbetssökande av rätten till fri rörlighet.<sup>120</sup> Vidare framgår av praxis att även pensionärer som tidigare har utnyttjat rätten till fri rörlighet har kvar möjligheten att åberopa fördragsbestämmelserna när det gäller rättigheter som har samband med den tidigare anställningen som arbetstagare.<sup>121</sup>

### 5.4.2 Direkt- och indirekt diskriminering

Diskriminering enligt EG-fördraget föreligger när två lika situationer behandlas olika eller när två olika situationer behandlas lika. Vidare krävs att det är frågan om en diskriminerande åtgärd som har sin grund i nationalitet, för att vara förbjuden enligt gemenskapsrätten. Principen om nationalitetshänsyn innebär att det måste vara fråga om utländska medborgare som diskrimineras. Om egna medborgare diskrimineras faller dessa situationer utanför EG-fördragets diskrimineringsförbud.<sup>122</sup>

Bestämmelserna i EG-fördraget om fri rörlighet inom unionen för personer är primärt inriktade på att förbjuda direkt diskriminering av medborgare från andra medlemsstater. I medlemsstaternas nationella skattelagstiftning är det mycket ovanligt att man, avseende fysiska personer, gör skillnad i beskattningen mellan olika skattesubjekt beroende på vad de har för nationalitet. Det vanliga är att man avgör beskattningen i staten med anledning av var personen har sin hemvist. Att en stat beskattar personer

<sup>120</sup> Mål C-292/89 Antonissen [1991] ERC-I-745.

<sup>121</sup> Mål C-302/98 Seherer, EGD:dom den 15 juni 2000.

<sup>122</sup> Persson, m.fl. EG-rättens förbud mot diskriminering och de grundläggande friheternas inverkan på nationella bestämmelser avseende direkt beskattning, SST. 10/2000, s. 967.

olika på den grunden att de har olika hemvist, utesluter inte att reglerna kan komma i konflikt med EG-fördragets diskrimineringsförbud. EG-domstolen har i Biel-målet från 1990<sup>123</sup> slagit fast att fördragets icke-diskrimineringsbestämmelser inte förbjuder endast öppen diskriminering p.g.a. nationalitet, utan också indirekt diskriminering. I målet konstaterades att nationella regler som inte gör skillnad mellan inhemska och utländska medborgare, men som i praktiken leder till att utländska medborgare behandlas sämre, bryter mot EG-rättens diskrimineringsförbud. Som huvudregel utgår medlemsstaternas skattelagstiftning skattesubjektets hemvist för bedömning av skattskyldigheten. Detta innebär att de skattsubjekt som är bosatta i staten beskattas enligt andra regler än de som inte är bosatta i staten. Denna särbehandling innebär att indirekt diskriminering föreligger.<sup>124</sup>

#### 5.4.2.1 Jämförbara situationer

EG-domstolen har vidare utvecklat den innebörd som principen om indirekt diskriminering har vid inkomstbeskattningen av fysiska personer. En viktig fråga för EG-domstolen har varit att ta ställning till om situationen för de utomlands bosatta är jämförbar med situationen för personer bosatta inom landet. För att en olikbehandling skall anses föreligga och utgöra diskriminering krävs att det är två jämförbara situationer som behandlas olika. Till en början gjorde EG-domstolen uttalande av mer generell karaktär. Man menade att situationen för ett lands invånare inte kunde vara jämförbar med situationen för personer som inte var bosatta där, när det gällde direkta skatter. EG-domstolen grundade detta på de objektiva skillnader avseende såväl inkomstkälla som skatteförmåga mellan de olika kategorierna skattskyldiga. I Asscher-målet<sup>125</sup> förtydligades detta ytterligare. EG-domstolen uttalade i detta målet att det i varje enskilt fall skall undersökas om det finns någon omständighet som talar mot att situationerna är jämförbara, och om man inte kan finna någon sådan omständighet skall situationerna anses jämförbara. I Asscher-målet kom domstolen fram till att den omständigheten att bosatta är obegränsat skattskyldiga medan icke bosatta endast är begränsat skattskyldiga inte i sig skall vara en sådan objektiv skillnad som gör att de två person kategorierna skall anses befinna sig i icke jämförbara situationer. För att detta skall vara fallet krävs något ytterligare. Domstolen har även i andra mål, där ibland Schumacker-målet<sup>126</sup> tittat närmare på vad som avses med jämförbara situationer. Domstolen konstaterade också i Schumacker-målet att det krävs att personerna måste befinna sig i jämförbara situationer för att diskriminering skall föreligga. Domstolen konstaterade vidare att situationerna för en i landet bosatt och en i landet icke bosatt person oftast inte kan jämföras men att om den icke bosatte personen tjänar större delen av sin inkomst i den aktuella staten befinner han sig i en jämförbar situation

---

<sup>123</sup> Mål C-175/88 Biehl [1990] ECR I-1779.

<sup>124</sup> Ståhl, Kristina, EG-skatterätt, s 84 f.

<sup>125</sup> Mål C-107/94 Asscher REG 1996 s. I-3089.

<sup>126</sup> Mål C-279/93 Schumacker REG 1995 s. I-225.

som den i staten bosatte. I denna situation föreligger förbjuden indirekt diskriminering om de två personerna behandlas olika.

Jämförbarhetsresonemanget förutsätter att man för varje enskild skatteregel skall fastställa om personer med eller utan hemvist befinner sig i jämförbara situationer med avseende på just denna regel. Jämförelsen skall i första hand ske utifrån hur skatteregeln är utformad och inte på den faktiska situation som den skattskyldige personen befinner sig i. Detta innebär att personer med och personer utan hemvist i landet kan anses befinna sig i jämförbara situationer med avseende på en viss skatteregel, medan samma personer under identiska förhållanden kan anses befinna sig i ej jämförbara situationer med avseende på en annan skatteregel.

I vissa fall kan också skattereglerna i de skattskyldigas hemländer få betydelse för frågan om de har rätt till likabehandling i verksamhetslandet. Schumacker-målet behandlar källstats skyldighet att ge rätt till personliga avdrag. För att en sådan skyldighet skall föreligga krävs att den utomlands bosatte erhåller större delen av sin inkomst från källstaten. För personer som erhåller hela sin inkomst från källstaten innebär det att om hemviststaten undantar inkomsten från beskattning måste källstaten ge personliga avdrag. Om hemviststaten i stället beskattar inkomsten men medger avräkning för skatten i källstaten, behöver källstaten inte längre ge personliga avdrag. Dessa avdrag kan ju då ges i hemviststaten.

### **5.4.3 Rättfärdigande av direkt- och indirekt diskriminering**

I fördraget finns särskilda bestämmelser som i vissa undantagssituationer tillåter diskriminering och andra hinder för den fria rörligheten inom unionen. Av praxis från EG-domstolen kan konstateras att diskriminering endast kan accepteras om den stöds av de uttryckliga skäl som finns nämnda i fördraget. EG-domstolen har också slagit fast att en medlemsstat aldrig kan försvara direkt diskriminerande skatteregler genom att åberopa andra skäl än de i fördraget.<sup>127</sup> I fördraget anges att hänsyn till allmän ordning och säkerhet samt hänsyn till allmän hälsa kan utgöra grund för att godta fördragsstridiga bestämmelser avseende personer, tjänster och kapital. Man kan konstatera att EG-domstolen aldrig hittills har godtagit en skatteregel på dessa grunder. I senare praxis har slagits fast att överväganden av ekonomisk art, så som att en medlemsstat befarar en förlust av skatteintäkter, inte kan jämföras med de nämnda grunderna för rättfärdigande.<sup>128</sup>

När det gäller indirekt diskriminering har domstolen godtagit även andra grunder för rättfärdigande, än de som konkret uttrycks i fördraget. EG-domstolen har utvecklat ”rule of reason” som är ett test som används för att

<sup>127</sup> Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland REG 1999 s.I-2651.

<sup>128</sup> Mål C-264/96 ICI REG 1998 s. I-4695.



fastställa om en åtgärd kan rättfärdigas på särskild grund. Skatteregler som är indirekt diskriminerande kan således rättfärdigas genom ett ”rule of reason test”. För att domstolen skall kunna godta en skatteregel på annan grund än de som anges i fördraget krävs att tre krav är uppfyllda.

- 1) Regeln skall syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänt intresse.
- 2) Regeln skall verkligen vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas.
- 3) Regeln skall vara proportionell mot det intresse som skall tillgodoseas, d.v.s. den får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet.

EG-domstolen har i en rad skattemål fått ta ställning till olika argument som länder har anfört som grund för den negativa särbehandlingen. I regel har dessa argument helt avvisats av domstolen. Ett vanligt argument, som bl.a. framfördes i Bihel-målet och Asscher-målet, har varit att den skattskyldige åtnjuter andra skattefördelar, vilka kompenserar för den diskriminerande handlingen.<sup>129</sup> Resonemanget som EG-domstolen har fört i dessa situationer är att varje skatteregel skall betraktas för sig. Man har således inte tittat på den skattskyldiges totala skattesituation, vilket länderna har önskat.

Argumentet har inte godtagits som grund för den diskriminerande åtgärden. Ett annat vanligt argument som EG-domstolen har fått ta ställning till är att de diskriminerande reglerna är nödvändiga för att kunna utöva en nödvändig skattekontroll. Detta argument framfördes bl.a. i Bachmann-målet<sup>130</sup>. EG-domstolen har uttalat att önskemålet att upprätthålla en effektiv skattekontroll är ett sådant tungt vägande allmänintresse som skulle kunna motivera negativ särbehandling. EG-domstolen har dock inte godtagit någon skatteregel på denna grund i praktiken. I Schumacker-målet<sup>131</sup> framfördes att de diskriminerande reglerna var nödvändiga av administrativa skäl. EG-domstolen har dock uttalat att administrativa skäl av allmän karaktär inte är ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan rättfärdiga ett åsidosättande av fördragsfriheterna. Ett mål av betydande intresse är Bachmann-målet där EG-domstolen faktiskt godtog medlemsstatens grund för rättfärdigande av diskriminerande regler. I målet fann domstolen att det stred mot fördragsbestämmelserna att vägra avdrag för premiebetalningar på försäkringar tecknade i andra medlemsstater. Domstolen ansåg emellertid att avdragsförbudet kunde rättfärdigas med hänsyn till önskemålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, ”coherens”.

---

<sup>129</sup> Mål C-175/88 Bihel [1990] ECR I-1779 och mål C-107/94 Asscher REG 1996 s. I-3089.

<sup>130</sup> Mål C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249.

<sup>131</sup> Mål C-279/93 Schumacker REG 1995 s. I-225.

#### **5.4.4 Praxis från EG-domstolen avseende den fria rörligheten för arbetstagare**

Nedan kommer ett antal mycket viktiga mål från EG-domstolen att redovisas. EG-domstolen har i samtliga fall fått ta ställning till om staternas interna inkomstskatteregler strider mot artikel 39 om fri rörlighet för arbetstagare inom unionen. Tyskland och Danmark har med anledning av att de blivit fällda av EG-domstolen ändrat vissa skatteregler så att diskriminering enligt artikel 39 inte skall uppkomma. För Sveriges del pågår en aktiv debatt kring om inte beskattning enligt SINK kan innebära diskriminering enligt artikel 39. En skattskyldig som beskattas enligt SINK har inte samma rätt till avdrag som en skattskyldig som beskattas enligt IL. Detta innebär att diskriminering kan tänkas uppkomma i och med att det främst är utländska medborgare som beskattas enligt SINK och som därmed drabbas av den hårdare beskattningen.

##### **5.4.4.1 Biehl-målet (C-175/88)**

Biehl, som var tysk medborgare, arbetade i Luxemburg under sju månader 1983. Hans arbetsgivare gjorde avdrag för inkomstskatt på Biehls lön i enlighet med luxemburgsk inkomstskattelag. I slutet av beskattningsåret kunde konstateras att den preliminärskatt som arbetsgivaren dragit från hans lön översteg den slutliga skatt som Biehl var skyldig att betala. Han begärde att den luxemburgska skattemyndigheten skulle återbetala den överskjutande skatten. Luxemburg vägrade återbetalning med hänvisning till en lag som föreskrev att sådan skatt som betalats in av skattskyldiga som var bosatta i Luxemburg under endast en del av året skulle anses utgöra en definitiv källskatt. Det var således endast den som varit bosatt i Luxemburg under hela beskattningsåret som hade rätt att få tillbaka överskjutande preliminärskatt. Enligt Luxemburg gällde denna reglering också för personer som var medborgare i Luxemburg om de bara varit bosatta i landet under en del av året.

EG-domstolen menade inledningsvis att principen om likabehandling i frågor om ersättning skulle vara verkningslös om den kunde förbigås genom nationella diskriminerade regler avseende inkomstskatt.

EG-domstolen ansåg att även om kravet på stadigvarande bosättning inom landet gällde oavsett de skattskyldigas nationalitet, så fanns en risk för att kravet skulle vara till nackdel särskilt för medborgare i andra medlemsstater. Det var enligt domstolen ofta personer av utländsk nationalitet som kunde tänkas lämna eller bosätta sig i landet under ett beskattningsår. Domstolen fann att ett sådant krav kunde inverka negativt på utländska arbetstagares möjligheter att fritt röra sig inom gemenskapen. Domstolen fann att det förelåg indirekt diskriminering och att bestämmelsen stred mot fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare.<sup>132</sup>

---

<sup>132</sup> Mål C-175/88 Biehl [1990] ECR I-1779.

#### 5.4.4.2 Bachmann-målet (C-204/90)

Bachmann var tysk medborgare och hade under många år arbetat i Belgien. Innan han kom till Belgien hade han tecknat ett antal sjuk- och livförsäkringar i Tyskland. Bachmann yrkade hos den belgiska skattemyndigheten avdrag för premier avseende en pensionsförsäkring som var tecknade i ett tyskt försäkringsbolag. Den belgiska skattemyndigheten vägrade avdrag för premierna. Enligt belgisk rätt tilläts endast avdrag om premierna hade betalats till belgiska försäkringsbolag. Belgien motiverade vidare sitt ställningstagande med att det berodde på att det inte var möjligt att åstadkomma en tillfredställande kontroll av att premierna erlagts i en annan EU-stat. Man menade vidare att det fanns ett samband mellan avdragsrätt för betalda premier och beskattning av utfallande belopp. För att säkerställa statens möjlighet att beskatta utfallande belopp kunde endast avdrag komma ifråga vid betalning till ett belgiskt försäkringsbolag. Belgien ville skydda skattesystemets ”coherens”, d.v.s. inre sammanhang.

Det EG-domstolen hade att ta ställning till var om det är möjligt för en medlemsstat att begränsa avdragsrätten till att endast omfatta premier som erlagts i staten, utan att bryta mot EG-fördraget. EG-domstolen fann att avdragsförbudet utgjorde diskriminering. Domstolen menade att bestämmelserna utgjorde hinder för arbetstagarens fria rörlighet på grund av det arbete och de kostnader som skulle bli följden av att säga upp en försäkring, som tecknats hos en försäkringsgivare etablerad i en medlemsstat, för att få avdragsrätt i en annan medlemsstat genom att teckna en ny försäkring i denna stat. EG-domstolen konstaterade att avdragsförbudet gällde för alla personer oavsett nationalitet men att avdragsförbudet främst skulle drabba utländska medborgare. I och med att de utländska medborgarna skulle drabbas hårdare förelåg en negativ särbehandling p.g.a. nationalitet och därmed ansågs en indirekt diskriminering föreligga. Domstolen hade att ta ställning till om den indirekta diskrimineringen kunde rättfärdigas på objektiva grunder. EG-domstolen fann att avdragsförbudet av premierna kunde godtas med hänsyn till önskemålet att upprätthålla skattesystemets ”inre sammanhang”. Domstolen resonerade kring olika möjligheter att säkerställa att det avdrag som medges för en försäkringspremie återförs till beskattning i samma land. Vid avdragsrätt förelåg skattskyldighet, och om inte avdrag medgavs var utfallande belopp skattefria. Det inre sammanhanget i det belgiska skattesystemet förutsatte därför enligt domstolen att avdrag skulle behöva medges endast om det kunde tillförsäkras att utfallande belopp kom att beskattas i Belgien. Detta skedde inte om försäkringen var tecknad i ett bolag som inte var etablerat i Belgien. Följaktligen ansågs bestämmelserna om avdragsförbud vara berättigade enligt EG-domstolen.<sup>133</sup>

#### 5.4.4.3 Schumacker-målet (C-279/93)

Schumacker var en belgisk medborgare som bodde i Belgien med sin familj, men arbetade i Tyskland. Inkomsten som Schumacker uppbar var familjens

<sup>133</sup> Mål C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249.

enda inkomst. Enligt gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Belgien och Tyskland var det Tyskland som hade rätt att beskatta Schumacker för hans inkomster. Schumacker begärde hos tyska skattemyndigheten att han skulle beskattas enligt de tyska sambeskattningsreglerna, vilka innebar att makars inkomster först lades samman för att sedan delas lika mellan makarna. På så sätt minskade progressionen för familjer där makars inkomster var olika stora. Den tyska skattemyndigheten avslog Schmackers begäran med hänvisning till att sambeskattningsreglerna, med möjlighet till delning av makars sammanlagda inkomster, endast gällde för personer som var bosatta i Tyskland.

EG-domstolen bedömde att reglerna stred mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare. Domstolen konstaterade att nationella regler som föreskriver skillnader i behandling som grundas på var den skattskyldige är bosatt kan utgöra indirekt diskriminering på grund av nationalitet. Domstolen påpekade däremot att diskriminering endast kan föreligga om ett land tillämpar skilda regler i jämförbara situationer eller samma regel i icke jämförbara situationer. Vidare menade domstolen att i fråga om direkta skatter är, generellt sett, situationen för invånare i ett land inte jämförbar med situationen för personer bosatta utanför landet. Detta gäller dock inte enligt EG-domstolen om den i utlandet bosatte personen i sin bosättningsstat inte uppstår någon inkomst av betydelse utan får större delen av sin inkomst från anställningsstaten. I denna situation kan inte bosättningsstaten bevilja de fördelar som följer av ett beaktande av hans personliga förhållanden och familjesituation p.g.a. att de inte kan bedöma hans sammanlagda skatteförmåga. Enligt domstolen anses en i landet begränsad skattskyldig person och en inom landet bosatt person, som utövar en jämförbar avlönad verksamhet befinna sig i en jämförbar situation utan objektiv skillnad av sådan art att den kan utgöra grund för olikhet i behandling vad gäller beaktandet, i skattehänseende, av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation. När bosättningslandet inte kan beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation kräver den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling att den utomlands bosattes förhållanden och familjesituation beaktas i anställningsstaten. Därmed ansåg EG-domstolen att diskriminering förelåg.

134

Man kan konstatera att genom Schumacker målet utvecklade innebörden av indirekt diskriminering. EG-domstolen slog i detta mål fast att det krävs att personer som är bosatta i landet måste befinna sig i jämförbara situationer med de som inte bor i landet för att diskriminering skall föreligga. Domstolen konstaterade vidare att situationerna för en i landet bosatt och en i landet icke bosatt person oftast inte kan jämföras. EG-domstolen ansåg dock att om den icke bosatte personen tjänar större delen av sin inkomst i den aktuella staten befinner han sig i en jämförbar situation som den i staten

---

<sup>134</sup> Mål C-279/93 Schumacker REG 1995 s. I-225.

bosatte. I denna situationen föreligger förbjuden indirekt diskriminering om de två personerna behandlas olika.

Efter EG-domstolens utslag ändrade Tyskland sina sambeskattningsregler så att även personer bosatta utomlands fick rätt att använda dessa regler om minst 90 procent av makarnas sammanlagda inkomster var skattepliktiga i Tyskland.

#### **5.4.4.4 Gschwind-målet(C-391/97)**

Gschwind var holländsk medborgare och bodde med sin familj i Nederländerna, nära den tyska gränsen. Under en viss period arbetade han i Tyskland medan hans hustru arbetade i Nederländerna. Gschwinds inkomst motsvarade 58% av familjens totala inkomst. I målet ställdes frågan om de nya tyska sambeskattningsreglerna var förenliga med EG-rätten i det fallet att den ena maken arbetade i Tyskland och den andra i Nederländerna som var makarnas hemviststat. För att regeln om delning av den totala inkomsten mellan makarna skulle bli tillämplig krävdes att 90% av familjens sammanlagda inkomst skulle vara skattepliktig i Tyskland. Detta krav uppfyllades inte trots att den make som arbetade i Tyskland erhöll hela sin inkomst därifrån. I målet anfördes att det måste strida mot fördraget att, då man kontrollerade om förutsättningarna för att få tillämpa sambeskattningsreglerna var uppfyllda, beakta båda makarnas inkomster när endast en av makarna var skattskyldig i Tyskland. Gschwind ansåg att det stred mot EG-rättens bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare att tillämpa den nya bestämmelsen som införts efter Schumacke domen .

EG-domstolen var av en annan uppfattning än Gschwind. Domstolen menade att enligt Schumacker domen skall delningsregeln tillämpas på utomlands bosatta skattskyldiga om deras personliga förhållanden och familjesituation inte kan beaktas i bosättningsstaten p.g.a. att familjen erhåller huvuddelen av sina inkomster i Tyskland. EG-domstolen ansåg därför inte att familjer bosatta utomlands där den ena maken arbetade i Tyskland och den andra arbetade i makarnas hemviststat och familjer där båda makarna var bosatta i Tyskland var i jämförbara situationer med avseende på de regler som prövades i målet.<sup>135</sup>

#### **5.4.4.5 Gilly-målet (C-336/96)**

Makarna Gilly bodde i Frankrike, nära den tyska gränsen. Mannen var fransk medborgare och arbetade vid den statliga franska skolan. Hustrun, Anette Gilly, var tysk medborgare och arbetade vid den statliga skolan i Tyskland. Makarna beskattades i Tyskland för de inkomster som de uppburit där och i Frankrike för den totala inkomsten, med avräkning för den skatt som erlagts i Tyskland, enligt gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Tyskland och Frankrike. De båda länderna hade skillnader i sina skattenivåer och därför fick Anette Gilly endast tillgodoräkna sig en viss del

---

<sup>135</sup> Mål C-391/97 Gschwind REG 1999 s. I-5451.

av den skatt som hon betalat in i Tyskland. Effekten blev att makarna Gilly beskattades hårdare än personer med motsvarande inkomst som uteslutande härstammade från Frankrike. Anette Gilly ansåg att detta stred mot EG-fördragets bestämmelser om rätten till fri rörlighet för arbetstagare.

EG-domstolen fann att de fördelningsregler som finns i skatteavtal mellan stater är internationellt accepterade och strider inte mot gemenskapsrätten. Domstolen påpekade att de ogynnsamma effekter som uppstod i denna situation p.g.a. tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtalet, i första hand berodde på skillnaderna mellan de ifrågavarande medlemsstaternas skattesatser. EG-domstolen förklarade vidare att skatteavtals syfte är att undvika dubbelbeskattning av en inkomst, inte att säkerställa att den skatt som den skattskyldige skall betala i en stat inte överstiger den skatt som skulle ha betalats i den andra staten. Domstolen ansåg således inte att det förelåg något hinder för den fria rörligheten för arbetstagare.<sup>136</sup>

#### **5.4.4.6 Zurstrassen-målet (C-87/99)**

Zurstrassen var belgisk medborgare och bodde växelvis i Belgien och Luxemburg. Han ansågs som skattemässigt skattskyldig i Luxemburg. Hans maka var däremot bosatt i Belgien. Fallet gällde de luxemburgska sambeskattningsreglerna. Zurstrassen beskattades hårdare p.g.a. att båda makarna inte hade hemvist i Luxemburg. Den negativa särbehandling som uppstod var därmed inte kopplad till den skattskyldiges egen utan till hans makas hemvist i Belgien. EG-domstolen ansåg att det förelåg en indirekt diskriminering av utländska medborgare och att reglerna stred mot den fria rörligheten för arbetstagare.<sup>137</sup>

#### **5.4.4.7 Asscher-målet (C-107/94)**

Asscher var direktör för ett nederländskt bolag i vilket han var ensam aktieägare. Dessutom bedrev han näringsverksamhet i Belgien genom ett belgiskt bolag. Asscher var ansluten till det nederländska socialförsäkringssystemet fram till dess att han flyttade till Belgien. Därefter var han inte längre skyldig att erlägga socialavgifter i Nederländerna och omfattades endast av de belgiska socialförsäkringssystemet. Asscher beskattades i Nederländerna för den inkomst som hänförde sig till verksamheten i Nederländerna och i Belgien för de inkomster som hänförde sig till inkomsten i Belgien. Nederländerna tillämpade en progressiv skatteskala med tre skiktgränser, där skattesatsen i det nedersta skiktet var 13% för personer som var bosatta i landet och 25% för personer bosatta utomlands. Det var således en högre effektiv inkomstkattesats för personer som inte var bosatta i Nederländerna än den som tillämpades på personer som var bosatta i Nederländerna. Man motiverade detta med att personer som inte bodde i Nederländerna saknade rätt att göra avdrag för sociala avgifter. Nederländerna förklarade att avsikten med den högre skattesatsen

---

<sup>136</sup> Mål C-336/96 Gilly REG 1998 s. I-2793.

<sup>137</sup> Mål C-87/99 Zurstrassen, EGD-dom den 16 maj 2000.

var att kompensera för den progressiva beskattningen som utomlands bosatta normalt undgick p.g.a. den begränsade skattskyldigheten.

EG-domstolen hade att ta ställning till om reglerna var förenliga med fördraget. Domstolen tittade närmare på om situationen för de utomlands bosatta var jämförbar med situationen för personer bosatta i landet. Man uttalade i Asscher målet:

[...] då det föreligger en skattemässig fördel som förvägras en person som inte är bosatt i staten, kan en skillnad i behandlingen av dessa kategorier skattskyldiga betecknas som diskriminering i den mening som avses i fördraget, då det inte föreligger någon objektiv skillnad avseende förhållandena vilken berättigar en skillnad i behandlingen i detta avseende mellan de båda kategorierna skattskyldiga [...] <sup>138</sup>

Tidigare uttalade EG-domstolen att situationen för ett lands invånare och situationen för personer som inte är bosatta i landet som regel inte är i jämförbara situationer, eftersom det finns objektiva skillnader avseende inkomstkälla och skatteförmåga mellan de olika skattskyldiga.

#### I Asscher målet

förtydligades detta genom att det i varje enskilt fall skall avgöras om det finns något som talar mot att situationerna är jämförbara. Om man inte finner

något argument mot detta skall situationerna anses som jämförbara. EG-domstolen godtog inte Nederländernas argument som grundade sig på att det skulle föreligga olika situationer som inte var jämförbara. Domstolen hänvisade till OECD:s modellavtal och framhöll att de skattskyldigas hemviststater vid beräkningen av skatten på deras övriga inkomster kunde beakta även den inkomst som uppburits i källstaten, även om denna skulle undantas från beskattning i hemviststaten. De utomlands bosatta skulle därmed inte undgå den progressiva effekten, varför det inte på den grunden kunde anses föreligga en objektiv skillnad mellan dem och personer i landet.

I Asscher-målet kommer således domstolen fram till att den omständigheten att bosatta är obegränsat skattskyldiga medan icke bosatta endast är begränsat skattskyldiga inte i sig skall vara en sådan objektiv skillnad som gör att de två personkategorierna skall anses befinna sig i icke jämförbara situationer. För att detta skall vara fallet krävs något ytterligare. I EG-domstolen kunde inte heller finnas någon annan objektiv skillnad förelåg och därför ansågs reglerna vara diskriminerande och därigenom strida mot fördraget. <sup>139</sup>

<sup>138</sup> Mål C-107/94 Asscher REG 1996.

<sup>139</sup> Mål C-107/94 P.H Asscher, REG 1996 s. I-3089.

## 5.5 Strider SINK mot EG-fördragets diskrimineringsförbud?

Skattskyldighet enligt SINK föreligger för fysiska personer som är bosatta utomlands och som uppstår inkomst i Sverige som är skattepliktig enligt bestämmelserna i SINK. Skatten är en definitiv källskatt och tas ut med 25% av den skattskyldiges bruttoinkomst. Skattesatsen är således lägre än vad som i normalfallet utgår i kommunalskatt och statlig inkomstskatt. Beskattning enligt SINK medför att kostnadsavdrag, allmänna avdrag och grundavdrag inte medges. I de fall då en person har en låg inkomst och samtidigt har höga kostnader innebär beskattning enligt SINK att personen beskattas hårdare än en i Sverige bosatt skattskyldig som beskattas enligt IL.

Frågan är om beskattningen enligt SINK för utomlands bosatta kan medföra att diskriminering enligt artikel 39 om fri rörlighet för arbetstagare uppkommer.

Den fria rörligheten för arbetstagare gäller alla EU-medborgare. Den fria rörligheten skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna p.g.a. nationalitet är förbjuden vad gäller anställning, lön, och övriga arbets- och anställningsvillkor. För att bli beskattad enligt SINK krävs att personen är bosatt och har hemvist utomlands. Det vanligaste är naturligtvis att det är utländska medborgare som har hemvist i utlandet. Detta innebär i praktiken att det är utländska medborgare som drabbas av avdragsförbudet. Det kan således föreligga indirekt diskriminering.

Kan man anse att avdragsförbud vid beskattning enligt SINK är diskriminerande? Beskattning enligt SINK innebär att bruttoinkomsten beskattas med en definitiv källskatt om 25%. Denna skattesats får man naturligtvis se som låg, men i gengäld får man som utomlands bosatt inte någon avdragsrätt för de kostnader man har i samband med inkomstens förvärvande. För de personer som har en låg inkomst i Sverige men som har höga kostnader för inkomstens förvärvande kan beskattningen enligt SINK medföra en högre beskattning än för en person som bor i Sverige och som beskattas enligt IL. I denna situation får man anse att beskattning enligt SINK är diskriminerande för den utomlands bosatte.

Kan man anse att en person som har hemvist i utlandet befinner sig i samma situation som en i Sverige bosatt? Av tidigare praxis kan man konstatera att diskriminering föreligger om jämförbara situationer behandlas olika. Av Schumacker-domen framgår emellertid att vad det gäller personliga avdrag så ses det inte generellt som diskriminerande då en medlemsstat beskattar en utomlands bosatt hårdare än en inom landet bosatt person. Detta beror på att den skattskyldige som regel kan utnyttja avdrag för personliga eller familjerelaterade omständigheter i sin hemviststat. I ett sådant fall där den skattskyldige uppstår hela eller nästan hela sin inkomst i arbetsstaten kan emellertid omständigheterna vara sådana att han i hemviststaten inte har möjlighet att få avdrag för personliga och familjerelaterade kostnader. Under



sådana omständigheter bör den utomlands bosatte arbetstagaren anses befinna sig i en jämförbar situation med en i landet bosatt person.

Kan avdragsförbudet rättfärdigas med ett "rule of reason" test? Det man kan tänka sig som argument för att SINK inte skulle vara diskriminerande är att den skattskyldige åtnjuter andra fördelar som väger upp ett avdragsförbud. Avdrag medges alltså inte för kostnader för intäkternas förvärvande, men i gengäld är skattesatsen lägre än den som gäller för personer som är bosatta i Sverige. Om avdragsförbudet ses isolerat utgör det givetvis en negativ särbehandling av utomlands bosatta. Man om man ser till SINK-lagstiftningen i ett sammanhang kompenseras personen genom den lägre skattesatsen. Vid ett helhetsresonemang är det tveksamt om SINK skulle vara diskriminerande. EG-domstolen har dock i tidigare fall beslutat sig för att titta på den skatteregel som varit till prövning isolerat och inte på hela skattesituationen. I och med att EG-domstolen har beslutat sig för denna enligt min mening något egendomliga linje torde inte SINK kunna rättfärdigas på den grunden.

Kommissionen har också kommit med en rekommendation<sup>140</sup> avseende beskattning av gränsgångare som ligger i linje med Schumacker-domen. Enligt rekommendationen skall arbetslandet, d.v.s. Sverige i detta fall, beskatta personer på samma sätt som beskattning sker av personer som är bosatta i landet. En förutsättning för detta är att den utomlands bosatte tjänar minst 75% av sina inkomster i Sverige.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att avdragsförbudet vid beskattning enligt SINK är diskriminerande om den utomlands bosatte tjänar större delen av sin inkomst i Sverige.

### **5.5.1 Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 2208-1998**

Ett intressant mål som är uppe för prövning i Regeringsrätten under tiden som denna uppsats skrivs, behandlar frågan huruvida beskattningen av en teologiestuderande tysk medborgare som innehade en praktikanttjänst vid Stiftsamfälligheten i Luleå stift, stred mot artikel 39 i EG-fördraget.

Länsrätten i Norrbottens län har ansett att beskattning av den tyske medborgaren stred mot artikel 39 punkt 2 EG-fördraget. Av länsrättens dom framgår att en person som är bosatt i Sverige, under i övrigt samma förhållanden som den tyske personen, skulle beskattas lägre. Detta beror på att SINK inte medger några avdrag. En skattskyldig som varit bosatt i Sverige under hela året, hade med motsvarande årsinkomst som den tyske medborgaren nämligen en tjänsteinkomst på 8 724 kr, fått en slutgiltig skatt på 0 kr. Beskattningen med 25 procent av inkomsten med stöd av SINK för den tyske medborgaren medförde därmed en beskattning som översteg den skattesats som gällde för personer som var bosatta i Sverige. Enligt

---

<sup>140</sup> commission recommendation 94/79/EC.

länsrättens bedömning innebar detta en otillåten diskriminering som stred mot EG-fördraget. Länsrätten inhämtade inte något förhandsavgörande.<sup>141</sup>

Kammarrätten i Sundsvall ansåg att skattemyndighetens beslut att beskatta den tyske medborgarens inkomst enligt SINK inte på något sätt innebar någon diskriminering av honom på grund av hans nationalitet. Av kammarrättens domskäl framgår att domstolen ansett att den tyske medborgaren, genom att hans arbete i Sverige enbart avsett ett kortvarigt feriearbete under det att hans centrum för levnadsintressen var i Tyskland, befann sig i skattehänseende i en situation som inte var jämförlig med situationen för en i Sverige bosatt person.<sup>142</sup>

Kammarrätten dömer i linje med Schumacker-domen och anser att det inte är diskriminerande att beskatta den utomlands bosatte hårdare än en inom landet bosatt person. Detta beror på att den skattskyldige förmodligen kan utnyttja avdrag för personliga eller familjerelaterade omständigheter i sin hemviststat. Arbetet var av tillfällig natur och därmed ansågs han ha kvar centrum för sina levnadsintressen i Tyskland.

## 5.6 SOU 2003:12 SINK-utredningen

Regeringen beslutade den 23 maj 2001 att genomföra en utredning avseende frågor som rör särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.<sup>143</sup>

### 5.6.1 Utredningens frågeställningar

Utredningen behandlar två huvudfrågeställningar. Den ena är att överväga om inte vissa personer som för närvarande beskattas enligt SINK, nämligen de personer som är bosatta utomlands och som pendlar till Sverige men som inte tillbringar sin dygnsvila här, s.k. dagpendlare, bör jämföras med här i landet obegränsat skattskyldiga och således i stället beskattas enligt IL. Bakgrunden är enligt utredningen att SINK tillämpas även på personer som under lång tid pendlar till Sverige från t.ex. Danmark för att arbeta här. Dagpendlarna som inte tillbringar sin dygnsvila i Sverige anses inte stadigvarande vistas i landet. När SINK infördes var avsikten att lagen skulle gälla för skattskyldiga som tillfälligt uppbär inkomster i Sverige. En beskattning enligt SINK med 25 procent av bruttolönen anses enligt utredningen normalt vara alltför fördelaktig för sådana som har fast anställning i Sverige eller som annars regelmässigt arbetar här.<sup>144</sup>

Den andra frågeställningen som behandlas är om SINK kan innebära en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetskraft i EG-fördraget. Bakgrunden till detta är att det enligt SINK inte finns möjlighet

---

<sup>141</sup> Länsrätten i Norrbottens län mål nr. 1752-96.

<sup>142</sup> Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 2208-1998.

<sup>143</sup> SOU 2003:12 SINK utredningen s. 1.

<sup>144</sup> SOU 2003:12 s. 55.

till några kostnadsavdrag eller personliga avdrag, varför en person som beskattas enligt SINK i vissa fall kan bli hårdare beskattad än en person i motsvarande situation som beskattas enligt IL. Problematiken gäller särskilt för dem med låga inkomster men med höga kostnader.<sup>145</sup>

## 5.6.2 Utredningens ställningstaganden

Den som arbetar under obegränsad tid i Sverige men tillbringar sin dygnsvila i ett annat land anses inte stadigvarande vistas i Sverige. Detta gäller även den som regelmässigt pendlar till Sverige från ett annat land för arbete men som inte tillbringar sin dygnsvila här. Dagpendlare kan således i princip arbeta under obegränsad tid i Sverige och ändå bli skattskyldiga enligt SINK. En person som vistas i Sverige i minst sex månader och tillbringar sin dygnsvila i Sverige är däremot obegränsat skattskyldig och skall därmed beskattas enligt IL. Utredningen konstaterar att när SINK infördes var avsikten att lagen skulle gälla för skattskyldiga som tillfälligt uppbär inkomster i Sverige. Dagpendlarna kan i princip vistas under obegränsad tid i Sverige och ändå bli beskattade enligt SINK under hela tiden. Detta gör att denna kategori egentligen inte tillhör den grupp som var tänkt att bli beskattade enligt SINK. Utredningen finner också ett annat argument som talar för en ändring av gällande regler för dagpendlare. Dagpendlarna blir, om de är höginkomsttagare, generellt sett fördelaktigt behandlade under en i princip obegränsad tid genom att de endast beskattas med 25% i skatt. Dagpendlarna har som regel fast arbete i Sverige och bör därför beskattas enligt IL.

Förslaget som utredningen lägger fram innebär att den som är utomlands bosatt och arbetar i Sverige under en period på minst sex månader och normalt minst tio dagar per månad skall beskattas enligt IL i stället för enligt SINK. Dagpendlare får därigenom tillgång till samtliga avdrag och kostnader för intäkternas förvärvande enligt beskattningen i IL. Något krav på att det skall vara fråga om samma anställning under sexmånadersperioden uppställs inte. Tiodagarsgränsen motiveras av att de som har fasta anställningar med regelbundet arbete i Sverige bör falla utanför SINK. Sådana anställningar avser i regel minst halvtid. Gränsen bör därför i princip gå vid två dagar i veckan. För att även de fall då arbetstiden är ojämt fördelad mellan veckorna skall täckas in föreslår utredningen att arbetskriteriet skall vara uppfyllt om arbete normalt pågår under minst tio dagar per månad.<sup>146</sup>

Vad som avses med stadigvarande vistelse framgår inte direkt av lagtext utan det avgörs av praxis. Det nuvarande rättsläget innebär i huvudsak att det skall vara frågan om en sammanhängande vistelse på minst sex månader och att kortvariga avbrott inte anses bryta vistelseperioden. Utredningen har övervägt om begreppet stadigvarande vistelse bör preciseras. Det är emellertid svårt att finna en modell med rätt avvägning.

---

<sup>145</sup> SOU 2003:12 s. 56.

<sup>146</sup> SOU 2003:12 s. 123 ff.

Flera av våra grannländer har samma oreglerade system där jämställdhet med obegränsat skattskyldiga enligt praxis uppkommer efter minst sex månaders vistelse i arbetslandet, varvid kortvariga avbrott inte bryter denna vistelse. Utredningen påpekar också att det inte är särskilt vanligt med tvister rörande frågan om stadigvarande vistelse föreligger. Dessa olika aspekter talar för att den nuvarande ordningen inte vållar några större problem och att en precisering av begreppet stadigvarande vistelse inte behövs.<sup>147</sup>

Utredningens andra uppgift är att klarlägga om SINK kan innebära en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetskraft i EG-fördraget. Vid beskattning enligt SINK föreligger ingen rätt för den utomlands bosatte till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och inte heller någon rätt till grundavdrag, allmänna avdrag eller ränteavdrag. Mot bakgrund av EG-domstolens domar kan konstateras att det med all sannolikhet krävs att det finns möjlighet för utomlands bosatta att i vissa fall komma ifrån schablonbeskattningen i SINK när denna är mindre fördelaktig än en beskattning enligt de vanliga reglerna i IL. I Tyskland och i Danmark har man som en följd av den s.k. Schumackerdomen i EG-domstolen infört en möjlighet för en utomlands bosatt person (begränsat skattskyldig) som arbetar i landet att välja att vid beskattningen bli i princip jämställd med en obegränsat skattskyldig person; som krav för att få denna rätt, gäller bl. a. att den skattskyldige har en klart övervägande del av sin inkomst i det land där han arbetar (Tyskland/Danmark). Utredningen har med hänsyn till de krav som EG-rätten ställer kommit fram till att en utomlands bosatt skattskyldig under vissa förutsättningar skall få välja om beskattning skall ske enligt IL i stället för enligt SINK. Enligt utredningen bör en utomlands bosatt skattskyldig till att börja med, utan några särskilda krav, ha möjlighet att välja att beskattas för tjänsteinkomster enligt IL och följaktligen bli berättigad till de avdrag som är nödvändiga för intäkternas förvärvande. Vidare bör en skattskyldig ha rätt till personliga avdrag om han får sin inkomst till klart övervägande del från arbetsstaten. Detta har sin grund i att en sådan person i regel inte har möjlighet att få personliga avdrag i hemviststaten. Utredningen föreslår således att en utomlands bosatt skattskyldig som är medborgare i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som har en förvärvsinkomst i Sverige som uppgår till minst 75 procent av hans totala förvärvsinkomst från Sverige och andra länder skall ha rätt även till allmänna avdrag, grundavdrag och ränteavdrag.<sup>148</sup>

---

<sup>147</sup> SOU 2003:12 s. 129 ff.

<sup>148</sup> SOU 2003:12 s. 149 ff.

## 6 Slutkommentarer

När Öresundsförbindelsen öppnades år 2000 skapades en fantastisk möjlighet för arbetstagare att på ett enkelt sätt pendla och arbeta i Sverige och Danmark. En av de många frågor som naturligtvis uppkommer vid ett gränsöverskridande av detta slag är var en inkomst skall beskattas. När man tittar på det material som jag har presenterat i uppsatsen kan man se att det inte är helt enkelt för en arbetstagare att konstatera var dennes inkomster skall beskattas. Detta är ett problem som man har uppmärksammat i Öresundsregionen. Man har på båda sidor av sundet öppnat upplysnings centrum för personer som behöver information om bl.a. skatteregler.

Man kan konstatera att huvudregeln i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet är att arbetsinkomster skall beskattas i arbetslandet. Om man bor i Danmark och arbetar i Sverige beskattas man enligt SINK med 25% men saknar avdragsmöjligheter för de kostnader som är förenade med arbetet. En arbetstagare som bor i Sverige och arbetar i Danmark beskattas i Danmark men har helt andra möjligheter till avdrag. Man har efter Schumackerdomen infört regler som innebär att skattskyldiga under vissa omständigheter kan beskattas likvärdigt med de fulltskattskyldiga. Denna skillnad i avdragsrätten diskuteras livligt i Sverige i och med att praxis från EG-domstolen tyder på att beskattning enligt SINK skulle kunna strida mot diskrimineringsförbudet i artikel 39 om fri rörlighet för arbetstagare. Man har i SOU 2003:12 lagt fram ett förslag som innebär att de svenska reglerna skall ändras på så sätt att en skattskyldig enligt SINK skall kunna välja och bli beskattad som en obegränsat skattskyldig. Man kan konstatera att EG-rätten har stor påverkan på den direkta beskattningen trots att den inte regleras i EG-fördraget. Det är mycket intressant att praxis har utvecklats så starkt och därigenom fått så stort genomslag i medlemsländerna. Inom en ganska snar framtid tror jag att de direkta skatterna kommer att harmoniseras successivt i medlemsländerna.

Jag vill avsluta detta arbete med den enligt min mening ganska komplicerade metod som skall användas för att ta reda på var en inkomst skall beskattas.

Det man först skall starta med är att titta i den interna internationella rätten. Här finner man svaret på om det föreligger någon skattskyldighet för personen. Föreligger det skattskyldighet enligt arbetstagarens interna skatteregler skall man gå in i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Finns det inte någon skattskyldighet i den interna rätten skall man således inte fortsätta in i dubbelbeskattningsavtalet. Detta följer av den gyllene regeln som säger att ett dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa aldrig utvidga den rätt som en stats interna skatteregler föreskriver. Det man sedan måste konstatera är var personen har hemvist enligt fördelningsartiklarna i avtalet. När hemvisten har bestämts enligt avtalet kan metodartiklarna användas,

d.v.s. creditmetoden eller exemptmetoden. Det är den interna internationella skatterätten som slutligen avgör hur den slutliga inkomsten skall fastställas. Avtalets tillämpning är sekundär och det primära är den interna internationella skatterättens innehåll.

# Käll- och litteraturförteckning

## Litteratur

Andersson, Mari, Saldén Enéus, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen en kommentar. Del 1*, Norstedts Juridik AB, Göteborg 2002.

Andersson, Mari, Saldén Enéus, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen en kommentar. Del 2*, Norstedts Juridik AB, Göteborg 2002.

Jacobsen, Engholm, Olav, Jens, *Skatteretten 3*, 2. udgave, GadJura A/S, 1995.

Johansson, Gunnar, Rabe, Gunnar, *Det svenska skattesystemet*, 13 upplagan, Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 2000.

Kleerup, Jan, Stille, Leif, Ekelund, Lars-Peter, *EU och skatterna*, Ernst & young, Malmö 1995.

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1:a upplagan, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1994.

Lindencrona, Gustaf, Lodin, Sven-Olof, Melz, Peter, Silberberg, Christer, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt del 1*, åttonde upplagan, Studentlitteratur, Lund 2001.

Mattsson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, trettonde upplagan, Norstedts Juridik AB, Göteborg 2000.

Michelsen, Aage, *International skatteret*, 2. udgave, GadJura A/S, Köpenhamn 1996.

Pelin, Lars, *Svensk intern- och internationell skatterätt*, andra upplagan, Palmkrons Bokförlag, Lund 1997.

Riksskatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, Svenska tryckericentralen AB, Avesta 2000.

Sandström, KGA, *Svenska dubbelbeskattningsavtal*, Stockholm 1949.  
Ståhl, Kristina; *EG-skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala 2000.

Tivéus, Ulf, *Internationella skattehandboken*, tredje upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1997.

## Artiklar

Berntsson, Lars, Gunnar, *Beskattning i Sverige vid arbete utomlands*, SST 1991 s. 36.

Boström, Kristin; *1996 års nordiska avtal*, SST 1996 s 890.

Ersson, Stefan, *Dubbelbeskattningavtalen- en inledning*, SN 1987:11 s 496.  
Lindencrona, Gustaf, *Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern rätt*, SST 1992 s 125.

Pelin, Lars, *En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal*, SN 1996 s 291.

Persson, Malin, Anna, Rempler, Helena, *EG-rättens förbud mot diskriminering och de grundläggande friheternas inverkan på nationella bestämmelser avseende direkt beskattning*, SST 10/2000.

Stenbeck, Ulrika, *Sexmånaders- och ettårsregeln*, SN, 1993 s. 511.

## Offentligt tryck Sverige

Proposition 1927:102, Förslag till Kommunalskattelag.  
Proposition 1966:127; Förslag till ändring i Kommunalskattelag.  
Proposition 1984:85:175, Om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring.  
Proposition 1999:00:2 del II Inkomstskattelagen

SOU 1962:59

SOU 2003:12

## Offentligt tryck EG

Direktiv 90/435/EEG

Direktiv 90/434/EEG

Commission recommendation 94/79/EC

Commission recommendation 94/390/EC

Commission recommendation 94/1069/EC



# Rättsfallsförteckning

## Svenska rättsfall

RSV Dt 1974:39 a

RÅ 1952 not. 259 och 260

RÅ 1974 ref. 97

RÅ 1974 fi. 1683

RÅ 1975 not. 297

RÅ 1976 ref. 116 not. 5

RÅ 1978 1:19

RÅ 1979 not. 58

RÅ1981 not. 4

RÅ 1987 not. 829

RÅ1989 ref. 118

RÅ 1992 not. 367

RÅ 1995 ref. 69

RÅ1997 ref. 25

RÅ1999 not. 69

RÅ1999 not. 58

Mål nr. 2208-1998 Kammarrätten i Sundsvall

Mål nr. 1752/96 Länsrätten i Norrbottens län

## Rättsfall från EG-domstolen

Mål 6/62 Costa v. ENEL, [1964] ECR 585

Mål 26/62 Van Geld en Loos, [1963] ECR 1

Mål C-175/88 Bihel, [1990] ECR I-1779

Mål C-292/89 Antonissen, [1991] ECR I-745

Mål C-204/90 Bachmann, [1992] ECR I-249

Mål C-279 /93 Schumacker, REG 1995 s. I-225

Mål C-107/94 Asscher, REG 1996 s. I-3089

Mål C-264/96 ICI, REG 1998 s. I-4695

Mål C-336/96 Gilly, REG 1998 s. I-2793

Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland, REG 1999 s. I-2651

Mål C-391/97 Gschwind, REG 1999s. I-5451

Mål C-302/98 Seherer, EGD:s dom den 13 april 2000

Mål C-87/99 Zurstrassen, EGS:s dom den 16 maj 2000