



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emelie Cedergren

Sexmånadersregelns förenlighet med EU-rätten

Examensarbete
30 högskolepoäng

Christina Moëll

Skatterätt, EG-rätt

HT 2009

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1. INLEDNING	4
1.1 BAKGRUND	4
1.2 SYFTE	5
1.2.1 Precisering av problemformuleringen	5
1.3 METOD OCH MATERIAL	5
1.4 TERMINOLOGI	6
1.5 DISPOSITION OCH AVGRÄNSNINGAR	6
2. EU-RÄTT OCH EU-SKATTERÄTT	8
2.1 INLEDNING	8
2.1.1 Direkt effekt	8
2.1.2 Indirekt effekt- EG -rättskonform tolkning	9
2.2 EU-DOMSTOLEN	9
2.2.1 Begäran om förhandsavgörande	10
2.2.2 Principen om kompetensfördelning	10
2.3 EU OCH SKATTERNA	11
2.3.1 Restitution av felaktigt inbetald skatt	11
3. SVENSKA SKATTEREGLER OM FYSISKA PERSONERS SKATTSKYLDIGHET	13
3.1 INLEDNING	13
3.2 OBEGRÄNSAT RESPEKTIVE BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIG	13
3.3 SEXMÅNADERSREGELN	14
3.3.1 Historik	14
3.3.2 Förutsättningar	15
3.3.2.1 Hembesök	16
3.3.2.2 Förmåner	16
3.3.2.3 Retroaktiva ersättningar	17

4. SKATTERNA OCH DEN FRIA RÖRLIGHETEN FÖR ARBETSTAGARE I EU	18
4.1 INLEDNING	18
4.2 DISKRIMINERINGSFÖRBUD	18
4.3 FRI RÖRLIGHET FÖR ARBETSTAGARE	19
5. RÄTTFÄRDIGANDEGRUNDER	21
5.1 INLEDNING	21
5.2 RÄTTFÄRDIGANDEGRUNDER I FÖRDRAGET	21
5.3 RULE OF REASON-TESTET	22
5.4 GRUNDER SOM GODTAGITS I PRAXIS	23
5.4.1 Effektiv skattekontroll	23
5.4.2 Skattesystemets inre sammanhang	23
5.4.3 Skatteflykt	24
5.4.4 Fördelning av beskattningsrätten / Territorialitetsprincipen	24
5.5 GRUNDER SOM AVFÄRDATS	25
6. INTERNATIONELL DUBBELBESKATTNING	27
6.1 INLEDNING	27
6.2 UNDANRÖJANDE AV DUBBELBESKATTNING I SVENSK INTERN SKATTERÄTT	27
6.2.1 Avräkningsmetoden	27
6.3 DUBBELBESKATTNINGSAVTAL	28
6.4 OECD:S MODELLAVTAL	29
7. ANALYS	31
7.1 SEXMÅNADERSREGELNS FÖRENLIGHET MED EU-RÄTTEN	31
7.2 MÖJLIGHET ATT RÄTTFÄRDIGA SEXMÅNADERSREGELN	32
7.2.1 Fördragets rättfärdigande grunder	32
7.2.2 Rule of reason-testet på indirekt diskriminerande åtgärd	32
7.2.3 Sammanfattande kommentarer	34
7.3 DB-AVTALENS BETYDELSE FÖR DEN SKATTEMÄSSIGA BEHANDLINGEN AV EN RETROAKTIV UTBETALNING	35
7.3.1 DB-avtalens betydelse för möjligheten att rättfärdiga sexmånadersregeln	36

8. AVSLUTANDE KOMMENTARER	37
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	39
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	42

Summary

This thesis aims to describe the Swedish six months rule and analyse whether the provision in a situation where compensation is given retroactively should be viewed as discriminating and incompatible with EU law. An individual unlimited liable to tax in Sweden is tax liable on his worldwide income. The six months rule works as an exception, stating that anyone that is unlimited liable to tax in Sweden and has an employment that implicates living abroad for at least six months, is not tax liable in Sweden on income that derives from such employment if the income is subject to tax in the working state. The six months rule is also applicable on income that is disbursed after the individual has returned to Sweden, if it derives from the employment abroad.

Article 18 EUFF prohibits any discrimination based on nationality. Since national tax legislation rarely differentiates upon nationality, the EC court has stated that the prohibition also relates to discrimination based on other criteria with similar effect as differentiation based on nationality – so called indirect discrimination. Residency is seen as one such criterion. For a national rule to be compatible with EU law, the situation for someone with residency abroad must be comparable to someone resident in the first state.

It is argued in the thesis that a situation where an individual who is limited liable to tax moves to Sweden and receives a compensation attributable to a prior employment abroad is comparable to a situation where someone who is unlimited liable to tax moves back to Sweden and receives a retroactive payment attributable to a period on which the provisions in the six months rule were met. The six months rule is however only applicable in the latter case, i.e., the situations are treated differently under Swedish national law. Differentiation based on prior residency where the situations are comparable constitutes indirect discrimination, which is prohibited under article 18 EUFF.

The EU Court has accepted indirect discrimination in some circumstances, if justifiable on any grounds under the rule of reason test. Conclusively, the possibility of justification, based on the argumentation in the thesis, does not seem very likely. Hence, it could be argued that the six months rule is incompatible with EU law.

Sammanfattning

Uppsatsens syfte har varit att beskriva den svenska sexmånadersregeln i IL 3 kap. 9 § första stycket, och utreda om den i en situation där lön utbetalas retroaktivt kan verka diskriminerande och därmed strida mot EU-rätten. Som obegränsat skattskyldig i Sverige är man enligt bosättningsprincipen skattskyldig för alla sina inkomster här, även sådana inkomster som kommer från utlandet. Sexmånadersregeln är en undantagsregel som stadgar att en i Sverige obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader, inte är skattskyldig i Sverige för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet. Sexmånadersregeln gäller även utbetalning som är hänförlig till anställningen utomlands men som utbetalas efter det att individen flyttat tillbaka till Sverige.

I Art. 18 EUFF förbjuds all diskriminering på grund av nationalitet inom fördragets tillämpningsområde. I nationell skattelagstiftning görs det sällan skillnad på personer baserat på deras nationalitet, varför EU-domstolen har slagit fast att diskrimineringsförbudet också inbegriper s.k. dold diskriminering. Dold diskriminering uppstår när man använder ett annat kriterium än nationalitet för särskiljande och därmed uppnår samma effekt som vid öppen diskriminering. Ett sådant kriterium är t.ex. hemvist. Situationen för de utomlands bosatta måste vara jämförbar med situationen för personer bosatta inom landet för att en nationell skatteregel ska kunna vara förenlig med EU-rätten.

Uppsatsen argumenterar för att situationen då en i Sverige tidigare begränsat skattskyldig flyttar till Sverige och får en utbetalning hänförlig till sitt tidigare arbete utomlands, är att anse som jämförlig med den när en i Sverige obegränsat skattskyldig flyttar tillbaka efter en period utomlands och får en retroaktiv utbetalning hänförlig till en period då sexmånadersregeln var tillämplig. Sexmånadersregeln är emellertid bara tillämplig på den senare situationen, varför situationerna enligt svensk intern skatterätt behandlas på olika vis. Att särskilja genom tidigare hemvist vid dessa två jämförbara situationer konstituerar således dold diskriminering som är förbjudet enligt art. 18 EUFF.

EU-domstolen har i vissa fall godtagit dold diskriminering om den kunnat rättfärdigas med hjälp av de grunder som tagits fram i EU-domstolens rule of reason-test. Denna möjlighet ter sig utifrån argumentationen i uppsatsen inte särskilt trolig. Det kan således argumenteras för att sexmånadersregeln strider mot EU-rätten.

Förkortningar

Art.	Artikel
A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
AvrL.	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
DsFi	Finansdepartementets departementsskrivelse
Dnr	Darienummer
EGF	EG-fördraget
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EUFF	Fördraget om europeiska unionens funktionssätt
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Ett av den europeiska unionens viktigaste syften är att upprätta och säkerställa en inre marknad. Den inre marknaden ska omfatta ett område utan inre gränser, där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs. För detta krävs harmonisering av sådan nationell rätt som är annorlunda i de olika medlemsstaterna och på så vis hindrar den inre marknadens funktion.

På området för indirekt beskattning innebar Sveriges anslutning till EU en långtgående sådan harmonisering. Den direkta beskattningen faller emellertid till största delen under medlemsstaternas nationella suveränitet och någon harmonisering har inte skett i alls samma utsträckning. Detta betyder inte att denna del av skatterätten stått opåverkad av EU-medlemskapet. Det är inte tillåtet för EU:s medlemsstater att ha skatteregler som verkar hindrande för den fria rörligheten och det finns numera en mycket omfattande praxis från EU-domstolen där domstolen prövat och underkänt nationella skatteregler som befunnits strida mot fördraget.¹

På grund av den svenska lagstiftarens ganska långsamma reaktioner samt den snabba utvecklingen av EU-domstolens praxis så blir det idag allt fler svenska skatteregler som kan ifrågasättas ur ett EU-rättsligt perspektiv.² En regel som i doktrinen ännu inte blivit föremål för något särskilt ifrågasättande är den svenska sexmånadersregeln. Trots detta är regelns överensstämmelse med EU-rätten ifrågasatt i praktikerns arbete, och denna uppsats kommer därför att behandla frågan.

För att illustrera den skillnad som kan uppkomma beroende av om sexmånadersregeln är tillämplig eller ej, kommer uppsatsen att ta sin utgångspunkt i två exempel.

Individ A är bosatt i Sverige och obegränsat skattskyldig här. När A tar anställning utomlands kan förutsättningarna för sexmånadersregeln uppfyllas så länge inkomsten beskattas i den andra staten, A befinner sig där under minst sex månader och A uppehåller sig i Sverige mindre än motsvarande sex dagar för varje hel månad som anställningen varar. När A efter att anställningen upphört flyttar tillbaka till Sverige, räknas en eventuell retroaktiv löneutbetalning från den utländska anställningen som härrörande från den period då sexmånadersregeln var tillämplig. Således är den retroaktiva utbetalningen undantagen från skatt i Sverige.

¹ Ståhl s. 7.

² Ståhl s. 8

Individ B bor i en annan av EU:s medlemsstater och är obegränsat skattskyldig där. När B tar anställning i Sverige och flyttar hit blir han istället obegränsat skattskyldig i Sverige. Sexmånadersregeln är inte tillämplig på en eventuell retroaktiv löneutbetalning från den tidigare arbetsgivaren, då B inte varit obegränsat skattskyldig i Sverige under den period som utbetalningen härrör från.

1.2 Syfte

Det huvudsakliga syftet med denna uppsats är att undersöka huruvida den s.k. sexmånadersregeln i 3 kap 9 § första stycket IL är förenlig med EU-rättens regler om fri rörlighet för arbetstagare. Som en del i denna undersökning uppstår dock flera frågor, och det är min intention att ge en sammanhängande och förståelig redovisning av de områden som berörs av frågeställningen, och att också formulera svar på de frågor som efterhand uppkommer.

För att kunna besvara min frågeställning kommer jag att utgå från det exempel som beskrivs i avsnitt 1.1 och som påvisar skillnaden i behandling av två liknande situationer men där sexmånadersregeln endast kan tillämpas på den ena. Jag kommer i uppsatsen att redovisa hur det kommer sig att denna skillnad uppstår.

Jag kommer också att beskriva användandet av dubbelbeskattningsavtal i Sverige, deras roll i sammanhanget samt huruvida de kan spela någon roll för svaret på den huvudsakliga frågeställningen. Slutligen resonerar jag kring de konsekvenser som kan uppstå, för Sverige och individen, när nationell lagstiftning strider mot EU-rätten.

1.2.1 Precisering av problemformuleringen

- *Är sexmånadersregeln förenlig med EU-rätten?*

- *Hur skiljer sig den skattemässiga behandlingen av en retroaktiv utbetalning härrörande från tidigare anställning åt beroende på om sexmånadersregeln kan tillämpas eller ej?*

- *Kan sexmånadersregeln rättfärdigas och har tillämpningen av de svenska dubbelbeskattningsavtalen någon betydelse för eventuellt rättfärdigande.*

1.3 Metod och material

För att uppnå ovan beskrivna syfte har i uppsatsen traditionell rättsdogmatisk metod använts. Med begreppet avses att rättskällor som lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin studerats och analyserats. I de

avsnitt som behandlar svensk nationell rätt ligger inkomstskattelagen till grund, och det är huvudsakligen lagens förarbeten och doktrin på området som har använts. De avsnitt som behandlar EU-rätten bygger företrädesvis på gemenskapsrättslig lagstiftning samt doktrin, medan vid bestämmandet huruvida den relevanta bestämmelsen i 3 kap. IL strider mot EU-rätten fokus har legat på sådan praxis från EU-domstolen som är av relevans för frågeställningen.

Genom Lissabonfördraget, som trädde ikraft den 1 december 2009, ändrades EG-fördraget till Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUFF). Artikel 45 EUFF (fri rörlighet för arbetstagare) ligger till grund för denna uppsats, och då den är identisk med lydelsen i art. 39 i det tidigare EG-fördraget, har jag i min framställning utgått från att de kommentarer och slutsatser om tidigare art. 39 EGF som framkommit i praxis och doktrin fortfarande är av samma betydelse. För att underlätta för läsaren nämner jag på flertalet ställen den gamla numreringen i EG-fördraget inom parentes.

1.4 Terminologi

Med *fördraget* menas i uppsatsen uteslutande EUF-fördraget och genomgående hänvisas till artiklar enligt den nummerordning som finns i EUFF.

1.5 Disposition och avgränsningar

Uppsatsen avser att belysa diskrimineringsförbudet, hur det behandlats i EU-domstolens praxis och vad detta betyder för Sverige och sexmånadersregeln.

Uppsatsen kan sägas bestå av två delar. Avsikten är att den första delen ska ge en översiktlig bild av rättsläget i de delar som är relevanta för frågeställningen, d.v.s. en deskriptiv genomgång av för den kommande framställningen viktiga sexmånadersregeln, grundläggande EU-rätt, samt dubbelbeskattningsrätt (internationell skatterätt). Vissa avsnitt är här mycket översiktliga och finns med enbart för att ge viss förståelse på området, medan andra går mer på djupet i de delar som är av relevans för svaren till den ursprungliga frågeställningen. Den andra delen är en analysdel som kopplar samman sexmånadersregeln med EU:s icke-diskrimineringsregler och den fria rörligheten för arbetstagare samt de svenska interna reglerna och dubbelbeskattningsavtal om undanröjande av dubbelbeskattningen. Uppsatsen försöker här utröna om sexmånadersregeln strider mot EU-rätten, huruvida någon av rättfärdigandegrunderna är applicerbar på regeln och slutligen om resultatet vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal kan tillföra resonemanget om sexmånadersregelns förenlighet med EU-rätten något ytterligare.

Uppsatsen kommer inte att behandla den s.k. ettårsregel i IL 3 kap 9 § andra stycket. Troligtvis kan stor del av resonemanget i uppsatsen appliceras också på ettårsregeln, men av utrymmesskäl och risk för upprepningar lämnas den delen till framtida utredningar.

2. EU-rätt och EU-skatte rätt

2.1 Inledning

Vid inträdet i Europeiska unionen har Sverige, liksom de andra EU-medlemsstaterna (härefter även kallade enbart medlemsstater), avstått en del av sin nationella suveränitet till förmån för EU. Inför anslutandet antogs en särskild anslutningslag som stadgar att de fördrag, andra instrument samt rättsakter, avtal och andra beslut som antagits av EU, såväl före som efter Sveriges anslutning, gäller här i landet med den verkan som följer av dessa fördrag och andra instrument.³ EU-rätten utgör alltså en integrerad del av medlemsstaternas nationella rätt och är därmed bindande för Sverige och dess medborgare. Vidare har EU-domstolen (tidigare EG-domstolen) utvecklat en princip som säger att EU-rätten har företräde framför nationell rätt i alla tänkbara konflikter med nationell rätt, oavsett vilken typ av EU-rättslig respektive nationell reglering det rör sig om. För konkret tillämpning av denna princip krävs emellertid att den aktuella EU-rättsliga bestämmelsen har direkt effekt.⁴ Se avsnitt 2.1.1 om innebörden av direkt effekt.

På skatterättsens område har en långtgående harmonisering skett vad gäller den indirekta beskattningen, där en stor del av regleringen numera sker på EU-nivå. Frågor om direkta skatter faller i princip inte inom unionens behörighetsområde. Detta betyder dock inte att EU-medlemskapet saknar betydelse på området. Dels har direktiv framförallt rörande skattefrågor för internationella koncerner utfärdats, men framförallt har fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke-diskriminering kommit att få mycket stor betydelse på den direkta beskattningens område då EU-domstolen i ett stort antal fall funnit att olika inslag i medlemsstaternas inkomstskattelagstiftning strider mot grundläggande fördragsbestämmelser.⁵

2.1.1 Direkt effekt

Gällande flera av EUF-fördragets bestämmelser förutsätts att medlemsstaterna ska företa ändringar i sin nationella rätt för att möta de krav som ställs i fördraget. Detsamma gäller de direktiv som rådet utfärdar, de vänder sig till medlemsstaten som har att införliva dem i sina inhemska rättsordningar. Det är alltså inte EU-rätten som sådan som ska tillämpas i ett konkret fall utan EU-rätten ska få genomslag på så sätt att den påverkar innehållet i medlemsstaternas inhemska rättsordningar. Detta till skillnad

³ Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. Vanligen betecknad EU-lagen.

⁴ Ståhl, Österman, s. 21f.

⁵ Ståhl, Österman, s. 17.

från EU-förordningar som är omedelbart tillämpliga i medlemsstaterna och därför inte ska transformeras till nationell rätt.⁶

Även sådana EU-rättsliga regler som primärt riktar sig till medlemsstaterna kan emellertid få direkt betydelse även för de enskilda medborgarna. EU-domstolen har slagit fast att reglerna, under vissa förutsättningar, kan åberopas av enskilda i de fall medlemsstaten har försummat att inkorporera reglerna i sin nationella rättsordning. Detta brukar benämnas EU-rättens direkta effekt.⁷ De bestämmelser som har direkt effekt är omedelbart gällande i Sverige och ska alltså tillämpas av svenska domstolar och myndigheter såsom i landet gällande rättsregler.⁸ Att en regel har direkt effekt innebär således att den ger upphov till vissa rättigheter för de enskilda som dessa kan åberopa mot medlemsstaten, s.k. vertikal direkt effekt. De nationella domstolarna är skyldiga att respektera dessa rättigheter och åsidosätta nationella bestämmelser som strider mot artikeln. En regel kan också ge upphov till rättigheter och skyldigheter mellan enskilda, s.k. horisontell direkt effekt. Regler i EUF-fördraget kan ha både vertikal och horisontell direkt effekt.⁹

För att en EU-rättslig regel ska kunna ha direkt effekt krävs det att den når upp till vissa krav som ställts upp i EU-domstolens praxis. För att erhålla direkt effekt måste regeln vara tillräckligt klar, precis och ovillkorlig för att som sådan kunna tillämpas i en nationell domstol.¹⁰

2.1.2 Indirekt effekt- EG -rättskonform tolkning

EU-domstolen har i åtskilliga fall klargjort att implementerade direktivregler ska tillämpas på samma sätt i alla medlemsländer. Detta innebär att nationella regler som är en följd av direktiv ska tolkas i enlighet med dessa direktiv. Men domstolen har också uttalat att även sådan nationell rätt som rör frågor som regleras av EG-rätten, *ska tolkas EG-konformt*. Detta har i praxis uppfattats som att skattedomstolar i princip alltid ex officio ska tillämpa EU-rätten. Vidare måste EU-rättsliga argument kunna införas av part på vilken nivå som helst i domstolshierarkin.¹¹

2.2 EU-domstolen

Om en medlemsstat underlåter att uppfylla de förpliktelser som följer av EUF-fördraget (härefter också förkortat EUFF) kan en fördragsbrottstalan väckas hos EU-domstolen. Enligt art. 258 och 259 EUFF (tidigare art. 226

⁶ Ståhl, Österman, s. 34f.

⁷ Ståhl, Österman, s. 35.

⁸ Bernitz, Kjellgren, s. 208.

⁹ Ståhl, Österman, s. 35.

¹⁰ Ståhl, Österman, s. 35.

¹¹ Ståhl, Österman, s. 37.

och 227 EGF) så har kommissionen och andra medlemsstater rätt att väcka sådan talan. Enskilda har inte talerätt.

Vidare har EU-domstolen givits i uppgift att tolka innebörden av de ofta allmänt hållna fördragen och övriga rättsakter som beslutats av gemenskapens institutioner. Att se till att gemenskapsrätten tolkas och tillämpas enhetligt är en särskilt viktig funktion eftersom EU-rätten i så betydande utsträckning tillämpas av nationella domstolar och myndigheter. Domstolens avgöranden är, näst efter bestämmelsernas ordalydelse, den viktigaste rättskällan i tolkningen av EU-rätten. Domstolens funktion som den som ser till att gemenskapsrätten tolkas och tillämpas enhetligt är särskilt viktigt eftersom EU-rätten i så betydande utsträckning tillämpas av nationella domstolar och myndigheter.¹²

2.2.1 Begäran om förhandsavgörande

I art. 267 EUFF (tidigare artikel 234 EGF) stadgas den ordning som gäller för förhandsavgöranden. Enligt denna artikel får en nationell domstol begära att EU-domstolen lämnar ett förhandsavgörande angående tolkningen av bestämmelser i fördraget och andra rättsakter. När en tolkningsfråga uppkommer i högsta instans är den nationella domstolen skyldig att föra den vidare till EU-domstolen. Parterna i målet kan yrka att ett förhandsbesked ska inhämtas men det är upp till den nationella domstolen att avgöra om så ska ske.¹³

EU-domstolens avgörande är formellt sett bindande endast för den nationella domstol som begärt förhandsavgörande. Utslagen följs emellertid regelmässigt av andra domstolar, varför domarna i praktiken är att se som prejudicerande. I förhandsavgörandet anges endast hur den EU-rättsliga bestämmelsen ska tolkas, den nationella domstolen är den som sedan ska tillämpa EU-rätten på det föreliggande fallet och lösa tvisten.¹⁴

2.2.2 Principen om kompetensfördelning

I målet *BP Soupergaz* år 1995 anförde EU-domstolen att den saknar behörighet att inom ramen för förhandsavgörande uttala sig i frågan om en nationell bestämmelse är förenlig med EU-rätten.¹⁵ För att klara sin uppgift måste EU-domstolen emellertid i allmänhet använda nationell rätt, frågan gäller ofta just om nationell rätt ska åsidosättas eller ej. I tolkningen spelar sakomständigheterna en stor roll, varför det i praktiken inte går att helt skilja tolkning och tillämpning av EU-rätt åt, och EU-domstolen upprätthåller heller inte denna strikta skillnad. Man kan säga att EU-domstolen inte

¹² SOU 1997:194 s. 30f.

¹³ Ståhl, Österman, s. 29.

¹⁴ Ståhl, Österman, s. 30f.

¹⁵ Mål C-62/93 *BP Soupergaz* REG 1995 s. I-1883.

tillämpar EU-rätten men ger den nationella domstolen tolkningsdirektiv, den nationella rätten används av EU-domstolen som sakomständighet.¹⁶

2.3 EU och skatterna

Inkomstskatterna är i stor utsträckning fortfarande en nationell angelägenhet för EU:s medlemsstater. Trots detta kan det inte sägas att länderna är fria i utformningen av sina inkomstskatteregler, EU-domstolen har i sin praxis generellt givit fördragsbestämmelserna om fri rörlighet ett mycket vidsträckt tillämpningsområde och detta gäller också när det är skatteregler som prövats mot fördraget.¹⁷ Den fria rörligheten och EU-domstolens praxis i de skattemål som berört frågan behandlas närmare i kapitel 4.

EUF-fördraget föreskriver att hinder för den fria rörligheten ska avskaffas. Gällande den fria rörligheten för varor anges det särskilt att detta inbegriper fiskala hinder. För övriga fördragsbestämmelser var det länge medlemsstaternas uppfattning att bestämmelserna i sig inte inkräktade på den nationella självbestämmanderätten i skattefrågor, utan att detta självbestämmande kunde beskäras endast genom antagande av bindande sekundär lagstiftning. Detta förändrades emellertid i det banbrytande *Avoir fiscal*-målet¹⁸ år 1986, då EU-domstolen slog fast att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget. Även om skattereglerna inte har harmoniserats kan alltså de grundläggande fördragsfriheterna inte åsidosättas och det är numera helt klart att också skatteregler måste utformas i enlighet med fördraget. Samtliga fördragsbestämmelser som rör friheterna har av EU-domstolen förklarats ha direkt effekt.¹⁹ Fördraget begränsar med andra ord inte möjligheten för varje medlemsstat att utforma sitt skattesystem på det vis de önskar, men kravet på likabehandling av inhemska och utländska förhållanden kan i praktiken ändå leda till att medlemsstaternas handlingsutrymme begränsas, också gällande utformningen av beskattningsrätten i rent nationella fall.²⁰

2.3.1 Restitution av felaktigt inbetald skatt

I fall där en nationell skatt tagits ut i strid med EU-rätten har de skattskyldiga rätt att få tillbaka den inbetalda skatten. Detta kallas restitution. I Sverige kan emellertid nationell rätt begränsa möjligheten för restitution, t.ex. att ett taxeringsbeslut vunnit laga kraft, eller att regler om bevisning ställer krav på de skattskyldiga för att få rättelse. I princip är det nationella restitutionsregler som gäller, EU-rätten reglerar inte frågan, och det är således nationell domstol som ska användas. Nationell rätt kan dock

¹⁶ Ståhl, Österman, s. 32f.

¹⁷ Ståhl, s. 11.

¹⁸ Mål C-270/83 *Avoir fiscal* [1986] ECR 273.

¹⁹ Ståhl, Österman, s. 65f.

²⁰ Ståhl, s. 13.

överprövas av EU-rätten. EU-rätten innebär att en nationell rätt inte på ett orimligt sätt får försvåra för de enskilda att effektuera de rättigheter som EU-rätten tillhandahåller.²¹

²¹ Ståhl, Österman, s. 55.

3. Svenska skatteregler om fysiska personers skattskyldighet

3.1 Inledning

Vad gäller fysiska personers skattskyldighet så syftar skattskyldigheten vid inkomstbeskattningen på skattesubjektet, d.v.s. vem som är skattskyldig för vissa inkomster. Detta till skillnad från skatteplikt, som handlar om vilka inkomster som ska beskattas.²²

Fysiska personer har i inkomstskattelagen delats in i obegränsat skattskyldiga²³ och begränsat skattskyldiga²⁴. Huvudsakligen används hemvistprincipen för att bestämma vilken grupp en individ tillhör. Hemvistprincipen innebär att den som är bosatt i, stadigvarande vistas i eller har väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig och därmed skattskyldig här för alla inkomster i Sverige och från utlandet.

3.2 Obegränsat respektive begränsat skattskyldig

En fysisk person som är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning hit är enligt den svenska interna internationella skatterätten att räkna som obegränsat skattskyldig.²⁵ Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster från Sverige och utlandet. Sverige tillämpar således i första hand bosättningsprincipen.

Begränsat skattskyldig i Sverige är den som inte är obegränsat skattskyldig. För den begränsat skattskyldige föreligger endast skattskyldighet på sådan inkomst som uttryckligen anges i lag.²⁶ Sverige tillämpar i sådana fall källstatsprincipen, d.v.s. den begränsat skattskyldige kan endast bli skattskyldig för sådan inkomst som har sin källa i Sverige.

²² Rabe, Hellenius, s. 67.

²³ 3 kap. 3-7 §§ IL.

²⁴ 3 kap. 17 § IL.

²⁵ 3 kap. 3 och 8 §§ IL.

²⁶ 3 kap. 18-20 §§ IL, 5 § SINK, 7 § A-SINK och 1 § KupL, reglerar på ett uttömmande sätt skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga.

3.3 Sexmånadersregeln

Som konstaterat ovan innebär obegränsad skattskyldighet att en fysisk persons utländska och svenska inkomster beskattas på samma sätt. Från denna grundläggande princip finns emellertid undantag och det viktigaste undantaget gäller beskattningen av fysiska personer under utlandsvistelse. I IL 3 kap. 9 § första stycket, uttrycks den s.k. sexmånadersregeln.

En obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader är inte skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet (sexmånadersregeln).

Regeln medför således, i de fall den är tillämplig, att den utländska arbetsinkomsten i Sverige betraktas som i alla avseenden obefintlig.²⁷ Sexmånadersregeln uttrycker därigenom friställningsmetoden. Om sexmånadersregeln inte hade funnits skulle den skattskyldige i de flesta fall ändå ha sluppit att betala skatt i Sverige på den utländska inkomsten genom tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. Att ha undantaget i IL minskar antalet tillfällen då dubbelbeskattningsavtal ska användas, vilket anses underlättande för både de skattskyldiga och Skatteverket.²⁸

3.3.1 Historik

Sexmånadersregeln introducerades 1985 som en utveckling av den s.k. ettårsregeln som gällt sedan år 1967.²⁹

Skälen för att införa den tidigare ettårsregeln hade varit att därigenom på ett enkelt sätt kunna förhindra att den skattskyldige skulle bli beskattad för samma inkomst både i Sverige och i det land där arbetet utfördes. Genom en utbyggnad av nätet av dubbelbeskattningsavtal samt införandet av interna regler om avräkning av skatt, hade vid sexmånadersregelns införande detta skäl så gott som spelat ut sin roll. I propositionen uttalades dock att det fanns andra skäl som motiverade en sådan regel. Enkelhet och klarhet angavs som ett viktigt skäl. En generell regel ansågs också lättare än dubbelbeskattningsavtalen att tillämpa för skattemyndigheterna, och skulle göra det lättare för den skattskyldige att på förhand veta vilka förutsättningar som behövde uppfyllas.³⁰

Regeln visade sig med tiden svår att tillämpa med hänsyn till kravet på att arbetsgivaren skulle bedriva rörelse från fast driftställe i tjänstgöringslandet, och i samband med skattereformen 1990 förändrades därför

²⁷ Lodin m.fl., s. 524.

²⁸ Andersson m.fl., s. 104f.

²⁹ Sexmånadersregeln introducerades 1985 genom DsFi 1984:6, prop. 1984/85:175, SkU 1984/85:59, SFS 1985:362.

³⁰ Prop. 1984/85:175, s. 15f.

sexmånadersregeln. Skälet att förenkla det praktiska taxeringsarbetet och ge den enskilde möjlighet att klart bedöma sin skattesituation kvarstod emellertid. Det tidigare kravet ersattes med ett krav på faktiskt beskattning i verksamhetslandet, och det nya villkoret utformades för att täcka de allra flesta fall där skattefrihet ansågs rimligt, till skillnad från det tidigare som ledde till att regeln inte var möjlig att tillämpa i ett stort antal fall där den skulle inneburi en förenkling.³¹

3.3.2 Förutsättningar

Sexmånadersregeln är alltså enbart tillämplig på inkomster som en person haft på grund av anställning utomlands och som beskattas i verksamhetslandet.³² Den utländska skatten måste vara en direkt skatt men några krav på dess storlek eller att den ska vara likartad motsvarande svensk ställs inte. Om viss del av inkomsten har lämnats obeskattad i utlandet ska denna del beskattas i Sverige.³³ En inkomst kan emellertid anses beskattad i verksamhetslandet utan någon skattebetalning har skett, t.ex. om avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande eller grundavdrag medfört att inkomsten understiger gränsen för beskattningsbar inkomst. Bruttoinkomsten måste dock ha legat till grund för beskattning i verksamhetslandet.³⁴ Skattefriheten torde inte omfatta traktamente, då det till sin natur inte kan jämföras med lön.³⁵ Det spelar inte någon roll i vilket land utbetalning sker utan det viktiga är att det är inkomst av anställningen utomlands.³⁶

I lagregeln framkommer det att det för sexmånadersregelns tillämplighet krävs att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig i Sverige. Vidare måste det vara fråga om ett anställningsförhållande, men huruvida arbetsgivaren är svensk eller utländsk och om det rör sig om flera korta anställningar har ingen betydelse för tillämpningen³⁷. Vistelsen behöver inte

³¹ Prop. 1989/90:110, s. 385f.

³² På inkomster som beskattats enligt CERN:s (europeisk organisation för kärnforskning med totalt 20 medlemsstater) interna beskattningssystem har sexmånadersregeln inte funnits tillämplig, se Skatteverkets ställningstagande 2007-02-08 dnr. 131 13277-07/111. Regeringen uttalade i prop. 2008/09:136 s. 23 att sexmånadersregeln inte är tillämplig i fall när skatt betalats till EU då unionen som sådan inte kan anses utgöra ett "land" i meningen geografiskt område motsvarande medlemsländernas territorier.

³³ Pelin, s. 30.

³⁴ Skatteverkets ställningstagande 2006-05-29 (dnr 131 337392-06/11). Se dock Skatterättsnämndens förhandsbesked den 21 februari 2001, då skattskyldig som omfattas av sexmånadersregeln i verksamhetslandet har rätt att från sin inkomst dra av de inkomster han tjänat vid tjänsteresor till andra länder (s.k. remittanceregler), kan den skattskyldige inte anses beskattad i verksamhetslandet och är därmed enligt sexmånadersregeln inte befriad från svensk skatt på inkomsten.

³⁵ Detta enligt Pelin, som menar att traktamente inte kan jämföras med lön, utan utgör ersättning för täckande av kostnader, se Pelin, s. 30.

³⁶ RÅ 1983 ref. 1:58.

³⁷ I ställningstagande 14 april 2008 (dnr. 131 219580-08/111) har Skatteverket uttalat att sexmånadersregeln kan bli tillämplig i fall då utlandsarbetet överstiger sex månader men det är fråga om flera på varandra efterföljande anställningar där var och en är kortare än sex månader och för olika arbetsgivare. Anställningarna kan vara förlagda till olika länder.

heller vara i samma land utan anställningen och vistelsen kan omfatta flera länder.³⁸

Huruvida den skattskyldige är privat- eller offentligt anställd är ovidkommande vad gäller tillämpligheten av sexmånadersregeln. Offentligt anställda svenskar som tjänstgör utomlands är dock regelmässigt undantagna från beskattning i verksamhetslandet enligt dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med detta land, varmed en av förutsättningarna för sexmånadersregelns tillämplighet saknas.³⁹

Någon tidsbegränsning vid tillämpningen av sexmånadersregeln finns inte, den kan tillämpas under hur många år som helst.⁴⁰

3.3.2.1 Hembesök

För den som vill tillämpa sexmånadersregeln tillkommer vissa inskränkningar i hur länge man får vistas i Sverige samtidigt som tjänstgöringen utomlands pågår. Sådana hembesök regleras i 3 kap. 10 § IL.

Kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande som inte infaller i början eller slutet av anställningen utomlands räknas in i den tid för vistelse som anges i 9 §. Uppehåll i Sverige för sådana ändamål får inte vara längre än att de motsvarar sex dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 72 dagar under ett och samma anställningsår.

Sexmånadersregelns tillämplighet går med andra ord inte förlorad om den utlandsanställda gör kortare avbrott i utlandsvistelsen för tjänsteuppdrag, semester eller liknande i Sverige. Den sammanlagda tiden för tillåtna avbrott räknas in i tiden för utlandsvistelsen. För skattskyldig som på goda grunder kunnat anta att sexmånadersregeln skulle vara tillämpbar på hans utlandsvistelse men oväntade händelser medför att förutsättningar för undantag från skattskyldighet inte finns, stadgar 3 kap. 13§ IL om en särskild säkerhetsventil. Om de ändrade förhållandena beror på omständigheter över vilka den skattskyldige inte kunnat råda och en beskattning därför skulle te sig uppenbart oskälig, ska inkomsten undantas från beskattning i Sverige. Säkerhetsventilen är främst tänkt för tillfällen då förutsättningarna endast med liten marginal inte blivit uppfyllda och är avsedd att tillämpas restriktivt.⁴¹

3.3.2.2 Förmåner

I samband med ändringen av sexmånadersregeln vid skattereformen 1990 uttalades i propositionen att för att inte orsaka tolkningsproblem i de fall beskattningsunderlaget i det andra landet är annorlunda än det svenska bör

³⁸ Prop. 1984/85:175 s. 116f.

³⁹ Pelin, s. 31.

⁴⁰ Andersson m.fl., s. 109.

⁴¹ Prop. 1984/85:175 s. 30f.

beskattningen av kontant lön också anses innefatta beskattning av sådana förmåner, t.ex. fri bil och fri bostad som åtnjuts i verksamhetslandet under samma period som lönen avser.⁴² Skatteverket har tolkat detta som att förmåner som åtnjuts men inte beskattats i verksamhetslandet beroende på landets interna rätt och inte på grund av att skattemyndigheten i verksamhetslandet inte haft kännedom om förmånen i fråga, är undantagna från beskattning i Sverige. Förmån som åtnjuts i Sverige eller i tredje land omfattas inte av sexmånadersregeln såvida inte faktisk beskattning skett i arbetslandet.⁴³

3.3.2.3 Retroaktiva ersättningar

Det avgörande för sexmånadersregelns tillämplighet är att det gäller inkomst av anställning utomlands, var den skattskyldige får inkomsten utbetald spelar ingen roll.⁴⁴ Därmed omfattas också retroaktiva ersättningar (och ersättning i förskott), t.ex. bonus och avgångsvederlag i den mån det intjänats genom arbete i utlandet, så länge övriga förutsättningar för sexmånadersregeln är uppfyllda.⁴⁵

⁴² Prop 1989/90:110, s. 684.

⁴³ Skatteverkets ställningstagande 2007-09-24 dnr. 131-512720-07/111.

⁴⁴ RÅ 1983 ref 1:58, har senare bekräftats i RÅ 2002 not. 134.

⁴⁵ Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2009, s. 58.

4. Skatterna och den fria rörligheten för arbetstagare i EU

4.1 Inledning

Bestämmelserna om fri rörlighet är en av EU:s hörnstenar och nationella regler som hindrar möjligheten för människor, företag, kapital, varor och tjänster att fritt röra sig och verka över gränserna är därför i princip otillåtna. Direktbeskattningen ingår i medlemsstaternas behörighetsområde och faller inte under gemenskapens behörighet, likväl så är medlemsstaterna skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av dessa befogenheter.⁴⁶ EU-domstolen har i ett stort antal domar underkänt nationella skatteregler som ansetts strida mot bestämmelserna om fri rörlighet.⁴⁷ Under ovanstående rubrik kommer de delar av EU-rätten som är relevanta för den inledande frågeställningen behandlas.

4.2 Diskrimineringsförbud

I Art. 18 EUFF förbjuds all diskriminering på grund av nationalitet inom fördragets tillämpningsområde. Sådan negativ särbehandling som grundas direkt på nationalitet, d.v.s. den omständighet att den som drabbas av särbehandling är utländsk medborgare kallas öppen diskriminering.

I nationell skattelagstiftning görs det sällan skillnad på personer baserat på deras nationalitet, varför EU-domstolen i ett flertal mål har slagit fast att diskrimineringsförbudet också inbegriper s.k. dold diskriminering. Dold diskriminering uppstår när man använder ett annat kriterium än nationalitet för särskiljande och därmed uppnår samma effekt som vid öppen diskriminering. I målet *Asscher*⁴⁸ konstaterade domstolen att personer som inte är bosatta i en stat oftast är de som inte är medborgare i den och att ett särskiljande på grund av hemvist därför i praktiken kan leda till samma resultat som om nationalitet använts som särskiljandegrund. Även andra kriterier kan leda till dold diskriminering av utländska skattesubjekt.⁴⁹

I praxis har diskriminering ansetts föreligga när lika situationer behandlas olika eller när olika situationer behandlas lika.⁵⁰ Situationen för de

⁴⁶ Se mål C-279/93, *Schumacker*, REG 1995 s. I-225, punkterna 21 och 26, och mål C-80/94, *Wielockx*, REG 1995 s. I-2493, punkt 16.

⁴⁷ *Stahl*, s. 11.

⁴⁸ Mål C-107/94 *Asscher* REG 1996 s. I-3089, p. 38.

⁴⁹ *Stahl*, Österman, s. 95.

⁵⁰ Mål C-80/94 *Wielockx* REG 1995 s. I-02493. Exempel på olika situationer som behandlas lika finns i Mål C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471, där bevisregler i en

utomlands bosatta måste således vara jämförbar med situationen för personer bosatta inom landet för att en nationell skatteregel ska kunna vara förenlig med EU-rätten.

För de flesta typer av skatteregler som har prövats har EG-domstolen funnit att situationen för bosatta och icke bosatta är fullt ut jämförbar och att en negativ särbehandling av utomlands bosatta därmed är diskriminerande. Vad gäller sådana skatteregler som syftar till att beakta de skattskyldigas totala skatteförmåga eller personliga situation (t.ex. skatteförmåner relaterade till familjesituation och försörjningsbörda, regler om skattefria grundavdrag etc.) ser utfallet emellertid annorlunda ut, och EU-domstolen har funnit att omständigheter som ej gör situationerna jämförbara föreligger. Domstolen har förklarat att det oftast inte strider mot EU-rätten att vägra utomlands bosatta tillgång till den typen av skatteförmåner eftersom de med avseende på dessa regler inte kan anses befinna sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för i landet bosatta personer. Hittills är det endast med avseende på dessa skatteregler som EU-domstolen funnit att situationen för bosatta och icke bosatta inte är jämförbar. För alla andra typer av skatteregler som har prövats har domstolen funnit situationerna fullt ut jämförbara och fastställt att de utomlands bosatta har en absolut rätt till likabehandling.⁵¹

4.3 Fri rörlighet för arbetstagare

Den fria rörligheten för arbetstagare återfinns i art. 45 EUFF som stadgar följande.

1. Fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom unionen

För de fyra friheterna, inklusive fri rörlighet för arbetstagare, har det i respektive artikel föreskrivits särskilt om diskriminerande åtgärder. Vidare i samma artikel föreskrivs som följer.

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

I rådets förordning 1612/68⁵² utvecklas principen om fri rörlighet, och här statueras explicit att arbetstagare från en annan medlemsstat har rätt till likabehandling också vad gäller, och som är av intresse för denna framställning, beskattning.

medlemsstat var signifikant lättare för landets invånare att möta än för invånare i andra länder varför de ansågs diskriminerande.

⁵¹ Ståhl, Österman, s. 117f.

⁵² Rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen.

Begreppet diskriminering har i regleringen om fri rörlighet för arbetstagare i praxis givits en vidare betydelse än den diskriminering som stadgas om i art. 18. Även sådana åtgärder som har samma effekt inom landet som vid gränsöverskridande situationer, d.v.s. åtgärder utan särskiljande, kan här vara förbjudna om effekten blir att de trots allt begränsar den fria rörligheten genom att hindra eller avskräcka från utövandet av någon av friheterna.⁵³

För åtgärder utan särskiljande har man i sin praxis tagit fasta på huruvida en skatteregel negativt särbehandlar ett gränsöverskridande förhållande i förhållande till en jämförbar intern situation (jfr. med hur situationen vid öppen och dold diskriminering måste vara jämförbar mellan utomlands bosatta och personer bosatta inom landet). Det EU-domstolen läser in i fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för personer är således i princip ett krav på skattemässig likabehandling av inhemska och gränsöverskridande förhållanden och transaktioner.⁵⁴

Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet har av EU-domstolen förklarats ha direkt effekt⁵⁵, vilket innebär att nationella skatteregler som strider mot dessa inte får tillämpas av myndigheter och domstolar, samt att bestämmelserna om fri rörlighet kan åberopas inför nationell domstol för att ogiltigförklara inkompatibel nationell rätt. Vilken av bestämmelserna om fri rörlighet som aktualiseras i det enskilda fallet tycks av EU-domstolen inte ha någon avgörande praktisk betydelse, bestämmelserna tolkas i princip lika vad gäller skattefrågor.⁵⁶

⁵³ Se t.ex. mål C-415/93 *Bosman* REG 1995 s. I-4921, p. 99.

⁵⁴ Ståhl, Österman, s. 96.

⁵⁵ Se t.ex. mål 2/74 *Reyners* REG 1974 s. 00631 och mål C-107/94 *Asscher* REG 1996 s. I-03089.

⁵⁶ Ståhl, Österman, s. 93.

5. Rättfärdigande grunder

5.1 Inledning

Som konstaterats ovan (kap 5) är både diskriminerande och hindrande åtgärder i princip otillåtna. Vilken kategori en viss bestämmelse kan hänföras till kan emellertid vara avgörande för möjligheten att rättfärdiga åtgärden. En diskriminerande åtgärd kan enbart rättfärdigas genom särskilda, fördragsinkorporerade rättfärdigande grunder. Hinder som inte karaktäriseras som diskriminering kan, å andra sidan, rättfärdigas också genom EU-domstolens rule of reason-test. I detta avseende är domstolen emellertid inte helt konsekvent, ibland prövas – och också godkänns – indirekt diskriminerande åtgärder under rule of reason-testet, medan man vid andra tillfällen strikt hållit fast vid ovanstående uppdelning. Oavsett rättfärdigande grund är det sällan som EU-domstolen accepterar de argument medlemsstaterna åberopar för att rättfärdiga en diskriminerande eller hindrande skatteåtgärd.⁵⁷

Under ovanstående rubrik kommer de rättfärdigande grunder som hittills accepterats av domstolen att behandlas.

5.2 Rättfärdigande grunder i fördraget

En diskriminerande åtgärd kan vara tillåten även om den hindrar den fria rörligheten. I art. 45.3 EUFF föreskrivs att den fria rörligheten för arbetstagare gäller med förbehåll för sådana begränsningar *som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa*.

EU-domstolen har slagit fast att öppen diskriminering endast kan godtas på de grunder som uttryckligen anges i fördraget. Att en skatteregel, och då särskilt inkomstskatteregler, skulle kunna motiveras på en sådan grund torde endast vara helt undantagsvis och hittills har EU-domstolen aldrig godtagit en skatteregel på sådana grunder.⁵⁸ Av praxis framgår tydligt att varken risk för skatteflykt eller andra överväganden av ekonomisk art kan inordnas under grunderna för rättfärdigande.⁵⁹

⁵⁷ Terra, Wattel, s. 54.

⁵⁸ Ståhl, Österman, s. 142

⁵⁹ Se t.ex. Mål C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695, p. 28, där domstolen uttalade att minskning av skatteintäkter inte ingår bland de skäl som återfinns i fördraget och som kan åberopas för att berättiga olika behandling som i princip strider mot den fria etableringsrätten i fördraget.

5.3 Rule of Reason-testet

Rule of reason-testet togs först fram av EU-domstolen i målet *Cassis de Dijon*⁶⁰ som rörde frihandel, men summerades sedan till fyra kriterier gemensamma för alla fördragsfriheterna i *Gebhard*-målet⁶¹. Dessa fyra kriterier måste vara uppfyllda för att en hindrande åtgärd ska kunna rättfärdigas. Kriterierna ser ut som följer.

1. Regeln ska vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt.
2. Regeln ska framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
3. Regeln ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom den.
4. Regeln ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Första punkten syftar till att testet inte är tillämpligt på diskriminerande åtgärder. Som konstaterats ovan (se avsnitt 5.1) har detta inte hindrat att domstolen i somliga fall använt rule of reason-testet också på indirekt diskriminerande åtgärder, utöver de åtgärder som verkar hindrande utan att vara diskriminerande. I den andra punkten krävs en avvägning mellan å ena sidan viljan att säkerställa fri rörlighet, och å andra sidan de syften som ligger bakom den nationella åtgärden, där det nationella intresset måste väga tyngst. Om så är fallet, krävs vidare, enligt tredje och fjärde punkten, att åtgärden är ändamålsenlig och proportionerlig.

Regeln måste alltså vara utformad på ett sätt så att den uppnår det syfte som eftersträvas samtidigt som den inte får hindra den fria rörligheten mer än vad som är absolut nödvändigt för att uppnå detta syfte. Kraven har visat sig svåra för medlemsstaterna att tillgodose och det är endast helt undantagsvis som ett hinder har ansetts kunna rättfärdigas.⁶²

Rule of reason-testet tillämpas på i princip samma sätt oavsett vilken fördragsfrihet som är för handen, och i det närmaste följer därför en redogörelse av domstolens praxis oberoende vilken frihet som varit aktuell i det enskilda målet. Domstolens mycket restriktiva tillämpning av dessa rättfärdigande grunder innebär dock att utrymmet för att godta hindrande skatteregler i realiteten är relativt begränsat.

⁶⁰ Mål C-120/78 *Rewe Zentrale AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* REG 1979 s. 649, vanligtvis refererat till som *Cassis de Dijon*.

⁶¹ Mål C-55/94 *Gebhard* REG 1995 s. I-4165.

⁶² Ståhl, Österman, s. 145.

5.4 Grunder som godtagits i praxis

5.4.1 Effektiv skattekontroll

En grund för rättfärdigande som, åtminstone principiellt, har godtagits av domstolen är upprätthållandet av en effektiv skattekontroll⁶³. Att någon skatteåtgärd godkänts på den grunden har emellertid aldrig skett, ofta har det istället brustit på proportionalitetsdelen. Till exempel har domstolen flera gånger uttalat att ett avdragsförbud för utgifter med koppling till utlandet och som motiverats av kontrollsvårigheter, är att anse som en oproportionell åtgärd⁶⁴.

När en medlemsstat vill rättfärdiga en åtgärd under denna rättfärdigandegrund har domstolen ofta hänvisat till direktiv 77/799/EEG om utbyte mellan myndigheter. Direktivet statuerar att behörig myndighet i en medlemsstat får anmoda den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat att överlämna de uppgifter som behövs för att korrekt bestämma skatter på bl.a. inkomst⁶⁵ och domstolen menar att medlemsstaterna genom att ta hjälp av andra länders myndigheter kan kontrollera en skattskyldigs uppgifter och rättfärdigandegrundens effektiva skattekontroll spelar således ut sin roll.⁶⁶

5.4.2 Skattesystemets inre sammanhang

Behovet av att säkerställa ett enhetligt skattesystem har under vissa omständigheter kunnat berättiga bestämmelser som begränsar de grundläggande friheterna.

I målet *Bachmann*⁶⁷ ansåg domstolen att nödvändigheten av att bevara skattesystemets inre sammanhang kunde rättfärdiga en annars hindrande skatteåtgärd. Målet rörde en avdragsrätt för försäkringspremier som var villkorad av att dessa premier betalades i samma medlemsstat. Avdragsrätten motsvarades av en beskattning för utbetalat försäkringsbelopp, och omvänt, när sambandet mellan avdragsrätt i ett led och beskattning i ett annat inte kan säkerställas på grund av att utbetalningarna görs av en utländsk försäkringsgivare. För att upprätthålla skattesystemets inre sammanhanget var regeln därför rättfärdigad.

⁶³ Se t.ex. mål C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471.

⁶⁴ Se t.ex. mål C-254/97 *Baxter* REG 1999 s. I-4809 p. 18.

⁶⁵ Rådets direktiv (77/799/EEG) av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning, vissa punktskatter och skatter på försäkringspremier

⁶⁶ Ståhl, Österman, s. 147.

⁶⁷ Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] s. I-249 p. 21-28. Se för ett liknande resonemang även det samtidigt avgjorda målet C-300/90 *Commission v. Belgium* [1992] s. I-305.

Argumentet om skattesystemets inre sammanhang har efter Bachmann åberopats av medlemsstaterna i ett stort antal mål, men det har aldrig senare accepterats av domstolen, ofta med hänsyn till att kravet på direkt samband inte kunnat uppfyllas.⁶⁸ I senare praxis har domstolen tydligt uttalat att ett skattesubjekt inte kan missgynnas med stöd av argumentet om skattesystemets inre sammanhang, om inte någon skattemässig fördel som motsvarar denna nackdel åberopas av medlemsstaten.⁶⁹

Vidare har det i praxis uttalats att sambandet mellan en skattefördel och en skattenackdel måste föreligga i det enskilda fallet, en godtagbar lösning för skattebetalarkollektivet i stort räcker inte.

5.4.3 Skatteflykt

En medlemsstats önskan om att hindra skatteflykt är ytterligare en rättfärdigandegrund som kan motivera sådan särbehandling som hindrar den fria rörligheten. I praktiken har dock inte heller denna grund någonsin lett till att domstolen accepterat en skatteregel som hindrar den fria rörligheten. Detta bl.a. beroende på att de prövade reglerna ansetts vara alltför oprecist och schablonmässigt utformade. EU-domstolen har i ett flertal fall konstaterat att de prövade reglerna träffat allt för brett, och att det med den nationella regleringen krävs ett specifikt syfte att hindra sådana rent konstlade arrangemang som skapats för att kunna kringgå den nationella lagstiftningen.⁷⁰

5.4.4 Fördelning av beskattningsrätten / Territorialitetsprincipen

I målet *Futura* fann EU-domstolen att en källstats vägran att medge avdrag för förluster som uppkommit i ett bolags hemland kunde godtas med stöd av territorialitetsprincipen.⁷¹ Av målet framgår i och för sig inte klart om domstolen använde territorialitetsprincipen som grund för rättfärdigandet eller om den menade att eftersom skattereglerna var utformade i enlighet med principen kunde det inte anses föreligga någon negativ särbehandling överhuvudtaget. I senare mål har territorialitetsprincipen dock klart behandlats som en rättfärdigandegrund. I målet *Marks & Spencer II* kopplade EU-domstolen återigen rättfärdigandediskussionen till territorialitetsprincipen, men det räckte inte med en enkel hänvisning till principen för att motivera avdragsförbudet för förluster som uppkommit i utländska dotterbolag. Istället gjorde domstolen en helhetsbedömning och konstaterade att avdragsförbudet var ett led i *fördelningen av*

⁶⁸ Ståhl, Österman, s. 150

⁶⁹ Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* REG 2002 s. I-11779, p. 42

⁷⁰ Se tex mål C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695 p. 26, mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* REG 2002 s. I-11779 p. 37, mål 436/00 *X och Y* REG 2002 s. I-10829 p. 61 och mål C-9/02 *Lateyrie* REG 2004 s. I-2409 p. 51.

⁷¹ Mål C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471.

beskattningsrätten mellan de inblandade medlemsstaterna, och att förbudet undanröjde risken att samma förlust beaktades två gånger, vilket också hindrade koncerner från att systematiskt överföra förluster till bolag i länder med hög skattesats.⁷² Domstolen uttalade att dessa tre berättigande grunder tillsammans gjorde att den prövade regleringen kunde anses motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset och att den också kunde uppfylla kravet på ändamålsenlighet.⁷³

Fördelning av beskattningsrätten som rättfärdigande grund upprepades senare i målet *N. v. Inspecteur*.⁷⁴ Liksom i *Marks & Spencer II* kopplade domstolen begreppet till territorialitetsprincipen. Även om det i båda fallen verkar som att begreppets legitimitet bygger på territorialitetsprincipen, så konstateras i doktrinen att det fortfarande är mycket oklart vilken närmare innebörd EU-domstolen anser att territorialitetsprincipen har och principens relation till fördelningen av beskattningsrätten framstår som oklar.⁷⁵

5.5 Grunder som avfärdats

Alla andra försök till grunder för rättfärdigande som medlemsstaterna anfört har avvisats av EU-domstolen. Bland dessa kan nämnas följande.

En medlemsstats önskan om att skydda dess skattebas och förhindra förlust av skatteintäkter kan aldrig utgöra en rättfärdigande grund. En skatteregel som mer allmänt syftar till att hindra ett utflöde av skatteintäkter kan således inte rättfärdigas.⁷⁶

Argumentet att det diskriminerande subjektet åtnjuter andra skattefördelar eller att den skattemässiga särbehandlingen är motiverad av administrativa skäl har också det avvisats av domstolen som en rättfärdigande grund. En negativ särbehandling i ett visst avseende kan alltså inte kompenseras genom positiv särbehandling i något annat avseende, utan varje skatteregel ska bedömas för sig. Detta ska dock jämföras med kapitel 6.4.2 ovan där EU-domstolens uttalande att man vid prövningen om en negativ särbehandling förelåg skulle beakta den kombinerade effekten av två motverkande skatteskillnader.

⁷² Mål C-446/03 *Marks & Spencer II*, REG 2005 s. I-10837.

⁷³ Ståhl, Österman, s. 156f.

⁷⁴ Mål C-470/04 *N v. Inspecteur* REG 2006 s. I-7409

⁷⁵ Wattel s. 152 och Ståhl, Österman, s. 160.

⁷⁶ Ståhl, Österman, s. 146.

6. Internationell dubbelbeskattning

6.1 Inledning

Den ökade rörligheten i dagens globala samhälle leder samtidigt till en ökad risk för att två stater, enligt var och ens suveräna rätt, riktar beskattningsanspråk mot en och samma inkomst. Sådan internationell dubbelbeskattning har gett upphov till internationell skatterätt, som studerar fördelning av beskattningsrätt och metoder för undanröjande av dubbelbeskattning.

Undanröjande av dubbelbeskattning kan ske både genom regleringar i den interna skatterätten, s.k. intern internationell skatterätt, eller genom dubbelbeskattningsavtal (härefter också kallat enbart skatteavtal eller avtal). Ett dubbelbeskattningsavtal är ett avtal mellan två stater där staterna sinsemellan gör upp om vem som har rätten att beskatta olika inkomster, samt hur eventuell dubbelbeskattning ska lindras eller undanröjas helt. En central princip vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal är att ett avtal aldrig kan utvidga de beskattningsanspråk som tillkommer en stat enligt dess interna internationella rätt, utan enbart begränsa beskattningsrätten.

6.2 Undanröjande av dubbelbeskattning i svensk intern skatterätt

6.2.1 Avräkningsmetoden

Internationell dubbelbeskattning som uppstår när dubbla beskattningsanspråk riktas mot en individs tjänsteinkomst, undanröjs enligt svensk intern skatterätt med avräkningsmetoden. Metoden kan enkelt beskrivas som att man, från den svenska skatten, räknar av den utländska skatt som betalats. Således kan man ofta helt undanröja den uppkomna dubbelbeskattningen och individens totala skatt blir densamma som om enbart svensk skatt pålagts inkomsten.⁷⁷

För att en obegränsat skattskyldig genom avräkning av utländsk skatt ska ha rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt avräkningslagen så krävs

1. att intäkten tagits upp enligt inkomstskattelagen,
2. att den skattskyldige har beskattats för intäkten i en utländsk stat, och

⁷⁷ Se lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (Avräkningslagen).

3. att intäkten anses höra från den utländska staten enligt dess skattelagstiftning.⁷⁸

Avräkning får vidare göras med högst ett belopp som motsvaras av ett framräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgörs av summan av den statliga och kommunala inkomstskatt som hänför sig till de inkomster på vilka de utländska inkomsterna utgått *samt* andra inkomster som tagits med vid taxeringen och som är hänförliga till fast driftsställe eller fastighet i utlandet (uttömmande, ränta, royalty, utdelning) i det fall utbetalaren är utländsk stat, fysisk person med hemvist i utländsk stat eller utländsk juridisk person.⁷⁹ Det är med andra ord den svenska skatt som belöper på inkomsterna som sätter gränsen för hur mycket av den utländska skatten som en individ kan avräkna. Vid beräkning av spärrbeloppet används den s.k. over all-principen, enligt vilken alla utländska inkomster läggs samman, oberoende av källa.⁸⁰

Over all-principen medför att de svenska avräkningsreglerna kan ge ett mer fördelaktigt resultat än ett dubbelbeskattningsavtal, och i sådana fall bör de interna internationella skattereglerna gälla enligt principen att ett DB-avtal aldrig kan utvidga utan bara begränsa en stats skatteanspråk.⁸¹ Detta stadgas också i avräkningslagen som föreskriver att

*Om en skattskyldig enligt skatteavtal genom avräkning har rätt till större nedsättning än vad som följer av denna lag, ska nedsättning ske med det ytterligare belopp som följer av avtalet.*⁸²

Avräkningslagen ger också möjlighet till s.k. carry forward, vilket får betydelse när den svenska skatten inte är lika stor som den utländska och full avräkning enligt avräkningslagen därför inte kan erhållas. Carry forward innebär att den skattskyldige upp till fem taxeringsår senare kan begära att få avräkning av det överskjutande beloppet.⁸³

6.3 Dubbelbeskattningsavtal

Vid en internationell transaktion ska först undersökas om Sverige har rätt att beskatta en viss inkomst enligt den interna internationella skatterätten. Om så är fallet undersöks sedan avtalet. I det fall Sverige tillerkänts beskattningsrätten enligt avtalet så sker beskattning i Sverige, om så inte är fallet har Sverige ej beskattningsrätt. DB-avtalets regler utgör bindande rätt för såväl de skattskyldiga, som skattemyndigheter och domstolar.⁸⁴

⁷⁸ 2 kap 1 § 1 st AvrL.

⁷⁹ 2 kap. 9 § AvrL.

⁸⁰ 2 kap. 8§ AvrL.

⁸¹ Lodin m.fl. s. 599f.

⁸² 1 kap. 7 § AvrL.

⁸³ 2 kap. 17 § 1 st AvrL.

⁸⁴ Lodin m.fl., s. 623-624.

Sedan mitten av 1960-talet tillämpar Sverige i sina avtal avräkningsmetoden (i princip samma metod som förekommer i den svenska interna internationella skatterätten, se ovan kap. 4.2, när Sverige enligt avtalet ska undanröja dubbelbeskattning genom avräkning sker detta enligt bestämmelserna i avräkningslagens) som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. I det nordiska dubbelbeskattningsavtalet används dock exemptmetoden (inkomsten beskattas enbart i det landet som givits beskattningsrätt enligt avtalet, inkomsten kan dock beaktas vid fastställande av skattesats på de inhemska inkomsterna, s.k. progressionsförbehåll). Ändringen hänger samman med införandet av avräkningsmetoden i svensk rätt.⁸⁵ I det nordiska avtalet används exemptmetoden som huvudregel i fråga om inkomst av tjänst.

Dubbelbeskattningsavtalsrätten kan inte sägas vara någon enhetlig rätt eftersom avtalen är olika och det således är det specifika avtalet som måste studeras i varje konkret fall. Den omständighet att avtalens regler tillkommit genom avtal mellan Sverige och annan stat innebär att avtalen ska tolkas med utgångspunkt i vad de avtalslutande parterna kan ha åsyftat. I första hand bör man söka ledning i avtalet självt.⁸⁶

Over all-principen i den svenska interna internationella skatterätten kan medföra att de interna reglerna leder till ett mer fördelaktigt resultat för den skattskyldige, än tillämpningen av skatteavräkningsreglerna i aktuellt skatteavtal. För att avtalen ändå ska ge ett likvärdigt resultat föreskrivs i avräkningslagen att avräkning får ske med belopp motsvarande summan av utländsk skatt som ger rätt till avräkning enligt dubbelbeskattningsavtal.⁸⁷

6.4 OECD:s modellavtal

Det fanns länge ett önskemål om en mer enhetlig dubbelbeskattningsavtalsrätt och att man skulle göra avtalen mer lika. Detta önskemål har delvis förverkligats genom OECD:s modellavtal (härefter kallat modellavtalet), utarbetat av OECD:s Fiscal Committee och successivt reviderat. Modellavtalet har fått stor betydelse som förebild, och många avtal mellan olika stater bygger (med större eller mindre variationer) på detta. Till modellavtalet finns en kommentar, som fått stor praktisk betydelse för tolkning av dubbelbeskattningsavtal som bygger på modellavtalet.⁸⁸

Svenska skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet är med få undantag uppbyggda enligt modellavtalet. Enligt modellavtalet har medlemsstaterna möjlighet att välja mellan exemptmetoden och

⁸⁵ Källqvist, Köhlmark, s. 24.

⁸⁶ Lodin m.fl., s. 623.

⁸⁷ 2 kap. 8 § AvrL.

⁸⁸ Lodin m.fl., s. 622f.

avräkningsmetoden.⁸⁹ Som förklarats ovan (avsnitt 6.3), tillämpar Sverige i sina avtal huvudsakligen avräkningsmetoden.

⁸⁹ Källqvist, Köhlmark, s. 24.

7. Analys

7.1 Sexmånadersregelns förenlighet med EU-rätten

Även om frågor om direkta skatter som sådana inte faller inom unionens behörighetsområde, är medlemsstaterna vid utövningen av den befogenhet som förbehålls dem inte befriade från att respektera unionsrätten. Det måste därför avgöras huruvida sexmånadersregeln strider mot EU-rätten.

Som obegränsat skattskyldig i Sverige är man enligt bosättningsprincipen skattskyldig för alla sina inkomster här, även sådana inkomster som kommer från utlandet. I en situation som den för individ B i exemplet ovan (stycke 1.1), kan sexmånadersregeln ej tillämpas på en eventuell retroaktiv utbetalning och inkomsten blir därför beskattningsbar i Sverige. Detta till skillnad från den situation som uppkommer för individ A vars retroaktiva inkomst är hänförlig till arbete utomlands under en period när A hade hemvist i Sverige, varför kraven i sexmånadersregeln är uppfyllda och inkomsten därmed kan undantas från svensk beskattning.

Negativ särbehandling som grundas på den omständighet att den som drabbas av särbehandlingen har hemvist utomlands leder till dold diskriminering om det finns en risk att det framförallt är utländska subjekt som drabbas av särbehandlingen. Dold diskriminering av utländska subjekt kan också bestå i att inkomster eller utgifter med koppling till utlandet särbehandlas negativt.⁹⁰ För att dold diskriminering ska anses föreligga krävs vidare att situationen för de med hemvist utomlands är jämförbar med situationen för personer bosatta inom landet. EU-domstolen uttalade sig i målet *Asscher*⁹¹ på ett sätt som i doktrinen förstås som att det i realiteten finns en presumtion för att situationerna är jämförbara. Det är med andra ord först om man kan finna någon bärande omständighet som talar emot att så är fallet, som situationerna inte ska anses jämförbara.⁹²

Hittills är det endast med avseende på skatteregler som syftar till att beakta de skattskyldigas totala skatteförmåga eller personliga situation (t.ex. skatteförmåner relaterade till familjesituation och försörjningsbörda, regler om skattefria grundavdrag etc.) som EU-domstolen funnit att situationen för bosatta och icke bosatta inte är objektivt jämförbar.

I målet *Schumacker* konstaterade EU-domstolen att i fråga om direkta skatter är situationen för invånare i ett land och de som inte är bosatta i det landet generellt sett inte jämförbar. En skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier kan därmed inte i sig betecknas som diskriminerande i fördragets

⁹⁰ Ståhl, Österman, s. 127.

⁹¹ Mål C-107/94 *Asscher* REG 1996 s. I-3089, p. 42.

⁹² Ståhl, Österman, s. 114.

mening. Om den utomlands bosatta inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor och får större delen av sina skattepliktiga intäkter i verksamhetsstaten, kan det dock innebära att hemviststaten inte kan bevilja sådana förmåner som följer av ett beaktande av personliga förhållanden och familjesituation. I en sådan situation kan ingen objektiv skillnad som utgör grund för olikbehandling anses föreligga. En skillnad i behandlingen blir då diskriminerande.⁹³

Det är i min mening tydligt att det föreligger en jämförbar situation för individ A och B vid den tidpunkt de båda flyttat till Sverige och (åter-)fått hemvist i landet, och en retroaktiv löneutbetalning från den tidigare tjänsten kommer dem till godo. Att särskilja genom tidigare hemvist vid dessa två jämförbara situationer konstituerar således dold diskriminering som är förbjudet enligt art. 18 EUFF. Att situationen för invånare i olika länder inte är jämförbar påverkar inte resonemanget då båda individerna vid tillfället har hemvist i Sverige samt uppbär större delen av sin inkomst här. Nationella regler som har en hindrande effekt på den fria rörligheten på grund av sådan åtskillnad är i konflikt med fördraget.

7.2 Möjlighet att rättfärdiga sexmånadersregeln

7.2.1 Fördragets rättfärdigande grunder

En diskriminerande åtgärd kan enbart rättfärdigas genom särskilda, rättfärdigande grunder som uttryckligen anges i fördraget. I art. 45.3 EUFF undantas från regeln om fri rörlighet för arbetstagare sådana åtgärder som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Enligt praxis torde möjligheten att en inkomstskatteregel kan motiveras på en sådan grund endast vara helt undantagsvis⁹⁴ och hittills har EU-domstolen aldrig godtagit en skatteregel på sådana grunder. Att sexmånadersregeln skulle falla in under någon av dessa rättfärdigande grunder kan tas för otroligt, varför diskrimineringen inte är möjlig att rättfärdiga enligt grunderna i fördraget.

7.2.2 Rule of reason-testet på indirekt diskriminerande åtgärd

EU-domstolen har vid några tillfällen prövat och godkänt indirekt diskriminerande åtgärder under rule of reason-testet, trots att man annars strikt tillämpat detta på enbart sådana åtgärder som är hindrande men som saknar särskiljande (hinder som inte karaktäriseras som diskriminering). För

⁹³ Mål C-279/93 *Schumacker* REG 1995 s. I-225, p. 31-36, resonemanget bekräftades i Mål C-80/94 *Wielockx* REG 1995 s. I-2493, p. 18-21.

⁹⁴ Ståhl, Österman, s. 142.

en uttömmande genomgång av möjligheterna att rättfärdiga sexmånadersregeln kommer därför också rättfärdigandegrunderna under rule of reason-testet att behandlas. Sexmånadersregelns villkor om att individen ska vara obegränsat skattskyldig i Sverige under perioden regeln tillämpas kommenteras inte vidare i regelns förarbeten. Skatteverket har konstaterat att det krävs att personen varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela den tid som sexmånadersregeln ska tillämpas på⁹⁵, men något resonemang kring varför lagstiftaren ansett detta kriterium nödvändigt står inte att finna. Ett antagande om vilken eller vilka rättfärdigandegrunder som lagstiftaren skulle mena kan rättfärdiga diskrimineringen görs därför svårigen, och genomgången kommer att handla om de grunder som hittills godkänts av domstolen och huruvida de skulle kunna användas för att rättfärdiga den indirekt diskriminerande sexmånadersregeln.

Under Rule of reason-testet måste en regel framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse och vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom den utan att gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning. Fyra rättfärdigandegrunder kan sägas ha godtagits under rule of reason-testet; effektiv skattekontroll, skattesystemets inre sammanhang, skatteflykt, samt fördelning av beskattningsrätten.

Effektiv skattekontroll har använts som argument när stater menat att skilda åtgärder krävts på grund av kontrollhänsyn. Rättfärdigandegrunden torde vara irrelevant i vårt sammanhang, då sexmånadersregeln inte syftar till en strängare kontroll av de skattesubjekt som inte kan tillämpa regeln. Enligt doktrinen är det vidare ytterst osannolikt att en materiell skatteregel någonsin skulle kunna rättfärdigas med hänsyn till en effektiv skattekontroll, rättfärdigandegrunden är snarare att se som användbar för att rättfärdiga vissa kontrollregler som kan anses hindrande på den fria rörligheten.⁹⁶

Rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang grundar sig på behovet av att säkerställa ett enhetligt skattesystem. Målet *Bachmann* är ett sådant fall där en indirekt diskriminerande åtgärd rättfärdigades under skattesystemets inre sammanhang. Målet rörde avdragsförbud för premier på försäkringar tecknade i försäkringsbolag i andra medlemsstater och domstolen fann förbudet motiverat eftersom det fanns en koppling mellan avdragsrätt för premier och skatteplikt för utfallande försäkringsbelopp.⁹⁷

Vid bedömningen av om diskriminering eller hinder föreligger så ska varje skatteregel bedömas för sig. En negativ särbehandling i ett visst avseende kan alltså inte kompenseras genom positiv särbehandling i något annat avseende. EU-domstolens har dock i samband med just rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang uttalat att man vid prövningen om en negativ särbehandling föreligger ska beakta den

⁹⁵ Skatteverkets ställningstagande 2005-11-29, dnr 131 644328-05/111.

⁹⁶ Ståhl, Österman, s. 147.

⁹⁷ Mål C-204/90 *Bachmann* REG 1992 s. I-249.

kombinerade effekten av två motverkande skatteskillnader. I de fall en rättfärdigandegrunden har godkänts har det emellertid rört det sig om ett samband mellan avdragsrätt i ett led och beskattning i ett annat, och i domstolens praxis har det tydligt uttalats ett krav på sådant direkt samband mellan missgynnandet av ett skattesubjekt och en skattemässig fördel som direkt motsvarar denna nackdel för att skattesystemets inre sammanhang ska kunna rättfärdiga en nationell regel. I senare mål där medlemsstaten argumenterat för skattesystemets inre sammanhang så har domstolen ofta pekat på att kravet på direkt samband inte kunnat uppfyllas.

Det är värt att fundera över om avräkningslagen kan fungera som en sådan fördel som motsvarar den nackdel som uppstår i och med omöjliggörande av sexmånadersregelns tillämpning. Att avräkningslagen gäller på samma vis för den som uppfyller kraven för sexmånadersregeln gör det dock svårt att argumentera för att ett sådant direkt samband som krävs är för handen. Sexmånadersregeln är snarare en undantagsregel från avräkningslagen, och att då påstå att den som inte kan utnyttja sexmånadersregeln istället har fördelen av att tillämpa avräkningslagen ter sig besynnerligt. Om sexmånadersregeln kan vägas upp av avräkningslagen, vad var då lagstiftarens tanke med att införa sexmånadersregeln från första början?

Det ska här dessutom påminnas om att en diskriminerande åtgärd generellt sett inte kan rättfärdigas genom att hävda någon av de rättfärdigandegrunder som faller under rule of reason-testet.

Rättfärdigande på grund av risk för skatteflykt har ingen relevans i vårt fall, så då återstår enbart fördelningen av beskattningsrätten/territorialitetsprincipen. Vad denna rättfärdigandegrund innebär är omdiskuterat i doktrinen, bl.a. har det argumenterats för att det bara är en omskrivning av rättfärdigandegrunderna skattesystemets inre sammanhang och hindrande av skatteflykt.⁹⁸ Dessa grunder är som tidigare konstaterat inte applicerbara på sexmånadersregeln. Det är med andra ord oklart vilken närmare innebörd EU-domstolen anser att territorialitetsprincipen har, men de fall där den använts som rättfärdigandegrund har rört möjligheten för källstaten att vägra bolag avdrag för förluster som uppkommit i bolagets hemland, och är något som med största sannolikhet inte kan appliceras på sexmånadersregeln.

7.2.3 Sammanfattande kommentarer

I doktrinen har konstaterats att domstolen i sin praxis givit bestämmelserna om fri rörlighet ett mycket vidsträckt tillämpningsområde. Det är mycket sällan som EU-domstolen accepterar de argument medlemsstaterna åberopar för att rättfärdiga en diskriminerande eller hindrande skatteåtgärd,⁹⁹ och domstolen ser mycket restriktivt på möjligheten till undantag från

⁹⁸ Wattel, s. 152.

⁹⁹ Terra, Wattel, s. 54.

huvudregeln om fri rörlighet varför kraven för rättfärdigande är högt ställda.¹⁰⁰ Att sexmånadersregeln skulle kunna rättfärdigas på detta vis ter sig enligt ovanstående resonemang inte särskilt sannolikt.

7.3 DB-avtalens betydelse för den skattemässiga behandlingen av en retroaktiv utbetalning

För att avgöra huruvida ett dubbelbeskattningsavtal är tillämpligt på situationen måste man börja i den interna rätten. Grundläggande är att skattskyldighet föreligger på inkomsten enligt svensk intern rätt. Som obegränsat skattskyldig i Sverige är man enligt bosättningsprincipen skattskyldig för alla sina inkomster här medan den andra staten kan motivera sina beskattningsanspråk med källstatsprincipen, att en individ är skattskyldig för sådan inkomst som har sin källa i den staten. I en situation som den för individ B ovan (avsnitt 1.1) blir den retroaktiva löneutbetalningen med andra ord troligtvis föremål för internationell dubbelbeskattning, eftersom sexmånadersregeln ej är tillämplig. Om Sverige har ett dubbelbeskattningsavtal med det andra landet så undanröjs dubbelbeskattningen på det vis som framgår av avtalet. Sverige har dubbelbeskattningsavtal med alla EU:s medlemsstater varför avtalet träder in i en situation som den ovan beskrivna.

Utan att gå in på specifika artiklar i Sveriges DB-avtal med EU:s övriga medlemsstater kan om beskattning av inkomst från enskild tjänst sägas att samtliga avtal stadgar att lön eller annan liknande ersättning som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av arbete som utförs i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Vidare har varje DB-avtal en metodartikel som behandlar hur dubbelbeskattning ska undanröjas. Här säger samtliga avtal med undantag för det nordiska avtalet att om en person med hemvist i Sverige förvärvat inkomst som enligt avtalet får beskattas i den andra staten, ska Sverige från personens inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i den andra staten. Flera av avtalen hänvisar direkt till den svenska interna avräkningslagen.

Ofta finns ett progressionsförbehåll med i metodartikeln, vilket innebär att även efter avräkning av den utländska skatten så kan Sverige ta med inkomsten i taxeringen vid bestämmandet av skattesats. Detta skulle innebära att resultatet blir mer betungande för individen än om sexmånadersregeln kunnat tillämpas. Då ett sådant progressionsförbehåll inte finns med i den svenska avräkningslagen och ett dubbelbeskattningsavtal inte kan utvidga utan bara begränsa en stats

¹⁰⁰ Ståhl, s. 7.

skatteanspråk, så kan sägas att någon betydelse inte ges detta progressionsförbehåll i praktiken.

Detta innebär att i många av de fall där sexmånadersregeln inte är tillämplig, blir resultatet för den skattskyldige i slutändan detsamma som om man från början sluppit att betala inkomstskatt i Sverige på den utländska inkomsten.

För någon som får höga bonusutbetalningar från utlandet skulle kunna antas att lönen i Sverige i någon mån matchar dessa utbetalningar och att spärrbeloppet därmed inte sätter hinder för att avräkna hela den utländska skatten. Även om så inte är fallet så öppnar den svenska carry forward-möjligheten upp för att nå detta belopp inom de närmaste fem åren. Givetvis ska inte uteslutas den teoretiska risk som finns att individen inte hinner avräkna hela den utländska skatten under denna femårsperiod.

7.3.1 DB-avtalens betydelse för möjligheten att rättfärdiga sexmånadersregeln

För att tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal här ska konstituera en skillnad jämfört med ovanstående resonemang krävs det först och främst att resultatet för den enskilda individen påverkas av tillämpningen av avtalet.

Det har ovan konstaterats att, liksom i den svenska interna rätten, så undanröjes dubbelbeskattning i Sveriges dubbelbeskattningsavtal med andra medlemsstater genom avräkning. För utfallet spelar det alltså ingen roll om dubbelbeskattningen undanröjes genom svensk intern rätt eller Sveriges dubbelbeskattningsavtal.

Liksom med avräkningslagen skulle det kunna diskuteras huruvida tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal kan ses som att nackdelen som uppstår när sexmånadersregeln ej kan tillämpas, motsvaras av en fördel i och med tillämpandet av skatteavtalet; att en form av kongruens i skattesystemet (skattesystemets inre sammanhang) uppstår genom dubbelbeskattningsavtalet. Domstolen har emellertid uttalat att det faktum att en medlemsstat kan stödja en viss beskattning på regler i dubbelbeskattningsavtal, som är utformade så att de leder till balanserade lösningar mellan de avtalsslutande staterna, inte medför att beskattning kan rättfärdigas med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang.¹⁰¹

Därutöver bör det, liksom i resonemanget ovan gällande avräkningslagen pekas på lagstiftarens tanke om att sexmånadersregeln innebär större förutsebarhet och enkelhet för individen, något som inte kommer de individer som behöver tillämpa skatteavtal till del.

¹⁰¹ Se mål C--80/94 Wielockx REG 1995 s. I-2493 p. 24-27.

8. Avslutande kommentarer

Det har i uppsatsen framkommit att den s.k. sexmånadersregeln i IL 3 kap. 9§ första stycket, särskiljer mellan de individer som vid intjänandetidpunkten haft hemvist i Sverige och de som efter intjänandetidpunkten fått hemvist i Sverige. Då de situationer som de båda individerna befinner sig i är jämförbara, kan särskiljandet ses som dold diskriminering enligt EUFF-fördraget och EU-domstolens praxis.

Lagstiftarens avsikt med särskiljandet är inte känd och mest troligt kan ingen av de, av EU-domstolen, hittills accepterade rättfärdigandegrunderna appliceras på situationen. Sexmånadersregeln strider således mot EU-rätten.

När lagstiftaren på det här viset underlåter att anpassa de nationella reglerna till EU-rättens krav på fri rörlighet och icke-diskriminering drabbar det givetvis de individer vars rättigheter kränks. Men lagstiftaren tar också en risk då myndigheter och domstolar på grund av regleringens direkta effekt, är skyldiga att respektera de fördragsrättigheter som tillerkänns individen och därför kan bli tvingade att åsidosätta nationella bestämmelser som strider mot fördraget. Då fördragsfriheterna är av mer övergripande natur ger de inga alternativa lösningsförslag på hur situationen bör behandlas, och myndigheter och domstol står således utan regler att applicera på situationen. I det här fallet betyder det att även de individer som inte uppfyller sexmånadersregelns krav på hemvist vid intjänandetidpunkten, ändå kan komma att få sin retroaktiva löneutbetalning undantagen från svensk beskattning, trots att lagstiftarens regler säger tvärtom. Det är i ett sådant fall troligt att skattemyndigheten inte har anvisat rutiner på området och att dess behandling av inkomsten inte blir enhetlig samt att förutsägbarhet för individen inte kan sägas vara uppfylld.

Som också har uttalats i doktrinen,¹⁰² så skulle den skattskyldige i många av de fall som berörs av sexmånadersregeln, ändå sluppet att betala inkomstskatt i Sverige på sina utländska inkomster, genom tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. Reglerna i IL är till för att minska de fall då skatteavtal annars skulle tillämpas, vilket kan underlätta både för de skattskyldiga och skatteverket. Det kan då tyckas olyckligt att den svenska lagstiftaren inte insett de svårigheter som uppkommer för både de egna domstolarna och myndigheterna samt den enskilde individen som drabbas, genom den lösning man valt vid införandet av sexmånadersregeln. Då det slutliga utfallet, rent praktiskt, i de flesta fallen blir identiskt måste man tro att lagstiftaren inte ser någon anledning att hindra hitflyttade medborgare från alla medlemsstater från att kunna beskatta sin utomlands intjänade inkomst enbart i källstaten.

¹⁰² Se t.ex Andersson m.fl., s. 104.

För att uppnå den förutsägbarhet och enkelhet man talar om i sexmånadersregelns förarbeten ser jag ingen anledning till att inte regeln skulle kunna omformuleras till att gälla också en sådan situation som behandlas i uppsatsen. De svårigheter som kan komma att uppstå om domstolar och, framförallt, den svenska skattemyndigheten, måste åsidosätta sexmånadersregeln kullkastar hela tanken med sexmånadersregelns införande i svensk rätt, varför en diskussion kring dess syfte och fortsatta existens, med utgångspunkt i EU-rättens diskrimineringsförbud och fria rörlighet för arbetstagare är en nödvändighet.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Kupongskattelag (1970:624)

Lag (1985:362) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

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

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

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

Inkomstskattelag (1999:1229)

Prop. 1984/85:175 om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 2008/09:136 Beskattning av ersättningar till ledamöter av Europaparlamentet och viss personal vid Europaskolorna

SOU 1997:194 Det allmännas skadeståndsansvar vid överträdelse av EG-regler.

DsFi 1984:6 Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring

SkU 1984/85:59

Skatteverkets ställningstagande 2005-11-29, dnr 131 644328-05/111

Skatteverkets ställningstagande 2006-05-29 dnr 131 337392-06/111

Skatteverkets ställningstagande 2007-02-08 dnr. 131 13277-07/111

Skatteverkets ställningstagande 2008-04-14 dnr. 131 219580-08/111

Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2009

Gemenskapsrättslig lagstiftning

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

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

Rådets direktiv (77/799/EEG) av den 19 december 1977 om ömsesidigt
bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt
beskattning, vissa punktskatter och skatter på försäkringspremier

Litteratur

Andersson Mari, Saldén Enérus Anita, Tivéus Ulf, *Inkomstskattelagen, En kommentar, del 1*, 2009 års utgåva, Norstedts Juridik 2009

Bernitz Ulf, Kjellgren Anders, *Europarättens grunder*, 3e uppl., Norstedts Juridik 2007

Källqvist Jan, Köhlmark Anders, *Internationella skattehandboken*, 6e uppl., Norstedts Juridik 2007

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, 11e uppl., Studentlitteratur 2007

Pelin Lars, *Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv*, 2a uppl., Studentlitteratur, 2000

Rabe Gunnar, Hellenius Richard, *Det svenska skattesystemet*, 22a uppl., Norstedts Juridik 2009

Ståhl Kristina, *Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?* Sieps Rapport nr 8, oktober 2006

Ståhl Kristina, Persson Österman Roger, *EG-skatterätt*, 2a uppl., Iustus Förlag 2006

Terra J.M. Ben, Wattel J Peter, *European Tax Law*, 5e uppl., Kluwer Law International 2008

Artiklar

Wattel J. Peter, *Fiscal Cohesion, Fiscal Territoriality and Preservation of the (Balanced) Allocation of Taxing Power; What is the Difference?*, publicerad i EUCOTAX Series on European Taxation vol. 16, The influence of European Law on Direct Taxation, redaktör Dennis Weber, Kluwer International Law 2007.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1983 ref. 1:58

RÅ 2002 not. 134

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 21 februari 2001

EG-domstolen

Mål C-2/74 *Reyners* REG 1974 s. 00631

Mål C-120/78 *Rewe Zentrale AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein ("Cassis de Dijon")* REG 1979 s. 649

Mål C-270/83 *Commission of the European Communities v. French Republic ("Avoir fiscal")* [1986] ECR 273

Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] s. I-249 p. 21-28

Mål C-300/90 *Commission v. Belgium* [1992] s. I-305

Mål C-62/93 *BP Soupergaz* REG 1995 s. I-1883.

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

mål C-415/93 *Bosman* REG 1995 s. I-4921

Mål C-55/94 *Gebhard* REG 1995 s. I-4165.

mål C-80/94, *Wielockx*, REG 1995 s. I-2493

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

Mål C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471

Mål C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695

Mål C-254/97 *Baxter* REG 1999 s. I-4809

Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* REG 2002 s. I-11779

mål 436/00 *X och Y* REG 2002 s. I-10829

mål C-9/02 *Lateyrie* REG 2004 s. I-2409

Mål C-446/03 *Marks & Spencer II*, REG 2005 s. I-10837

Mål C-470/04 *N v. Inspecteur* REG 2006 s. I-7409