



LUND UNIVERSITY

Migration, mobilitet och skatter – kan det hänga ihop?

Tjernberg, Mats

Published in:
Skattenytt

2021

Document Version:
Förlagets slutgiltiga version

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Tjernberg, M. (2021). Migration, mobilitet och skatter – kan det hänga ihop? *Skattenytt*, 2021(5), 265 .

Total number of authors:

1

General rights

Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: <https://creativecommons.org/licenses/>

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117
221 00 Lund
+46 46-222 00 00

MATS TJERNBERG

Migration, mobilitet och skatter – kan det hänga ihop?

Skatt är en av flera faktorer som kan påverka individer att flytta till eller från länder. Medan vi på företagsbeskattningens område har fått se samordningsambitioner i form av både OECD:s BEPS och EU:s ATAD, saknas ännu liknande internationella initiativ ifråga om individbeskattning. Fältet ligger därför någorlunda fritt för att med hjälp av skatteincitament konkurrera om mobila kapitalstarka eller särskilt kompetenta personer. När inflyttnings- och utflyttningsituationer särregleras uppkommer konstitutionella och politiska frågor. Artikeln ger en översikt av dessa frågor och illustrerar dem med hjälp av olika exempel.¹

1 INLEDNING

Personers migration mellan länder sker inom kategorierna arbetskraft, studenter, experter, forskare och asylsökande. Migration regleras på både överstatlig och nationell nivå. Den politik som formar regleringarna påverkar både direkt och indirekt de länder som personer migrerar från och till. Omständigheter i både ursprungsland och destinationsland påverkar förstås också internationella migrationsströmmar. Det kan röra sig om faktorer som dels krig, förtryck och förföljelse, dels arbetsmarknadsfaktorer, migrationspolitik, skattepolitik eller sociala välfärdssystem.

Denna artikel handlar i grunden inte om orsaker till eller bevekelsegrunder för migration. Istället beskriver den olika skatterättsliga regel- företeelser som avsiktligt eller oavsiktligt kan antas påverka människors rörelse. Inom migrationspolitiken kan detta inordnas under det som ibland benämns ”push- and pull factors”. I ljuset av den omfattande aktivitet som bedrivs inom både OECD och EU för att koordinera beskattning av företag för att motverka oönskad skattekonkurrens mellan länder, kan det med förvåning noteras att det ännu saknas initiativ för att av liknande skäl arbeta för koordinering av länders beskattning av fysiska personer. Konsekvenser av detta har på senare tid börjat uppmärksammas och

¹ Artikeln har författats inom ramen för projektet Ömsesidiga rättsliga och ekonomiska förutsättningar för lyckad integration finansierat av Familjen Kamprads stiftelse.

diskuteras mer i litteraturen.² Frågor som väckts är i vilken utsträckning skattekonkurrens bör få förekomma, huruvida skatteregler är lämpliga att använda som styrmedel liksom vilka implikationer det har för demokratiska och konstitutionella principer.

2 KAN SKATTER SPELA ROLL FÖR INDIVIDERS MOBILITET?

Det huvudsakliga syftet med skatter är att inbringa intäkter till det allmänna för gemensamma utgifter. Detta kompletteras också med avgiftsuttag för vissa tjänster och tillhandahållanden. Därutöver används skatter och avgifter ibland för att styra vissa beteenden eller uppnå särskilda politiska mål. I så fall är inte längre skatten enbart en ekonomisk nödvändighet för det allmännas finansiering. Exempel på det senare kan vara konsumtions-skatter för att minska skadeverkningar av t.ex. alkohol- och tobaksanvändning. Kan då skatteregler också användas av ett land för att behålla, locka till sig respektive stöta ifrån sig individer?

Inom ekonomi och politik är det oomtvistat att skatter är en påverkande faktor på människors beteenden. När det gäller mobilitet uttrycks det som att skattebetalare, särskilt de som anser sig påverkade av höga skatteuttag, ”röstar med fötterna”.³ Individers mobilitet kan enkelt beskrivet handla om möjlighet och beredskap till att byta geografisk plats.⁴ Ekonomisk jargong refererar till det som elasticitet i utbudet av platsbestämda faktorer. I USA diskuteras sedan några år extra skatteuttag på rika och ”ultra-rika”, och vissa av staterna i USA har redan infört sådana. Andra tvekar just av rädsla för att kapitalstarka personer nuförtiden är så rörliga att högskatteuttag skulle vara ineffektiva. Om en fördelaktig skattebehandling föreligger någon annanstans än på den plats där en person befinner sig, kan ett alternativ vara att flytta till den platsen.⁵ Till ovan beskrivna faktorer

2 Se t.ex. Beretta, G., ”Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination Among Jurisdictions (Even) After the BEPS Project”, *INTERTAX* 2019, s. 91–112, och Schön W., ”Taxation and Democracy”, *Tax Law Review*, vol. 72, nr 2, s. 235–304.

3 Schön, s. 237, med referens till Tiebout, C. M., ”A Pure Theory of Local Expenditures”, *Journal of Political Economy*, vol. 64, nr. 5, 1956, s. 416–424. Se också Beretta, s. 112 och Lind, Y., ”Voting Rights Compared to Income Taxation and Welfare Benefits Through the Swedish Lens”, *Florida Tax Review*, 2020, 23, 2, s. 713–742.

4 Slemrod, J., ”Location, (Real) Location, (Tax) Location: An Essay on Mobility’s Place in Optimal Taxation”, *National Tax Journal* 2010, 63:4, s. 843–64.

5 A.a.

för mobilitet och migration kan tilläggas den personliga ”kostnaden” av att flytta till en ny plats. Individens förmåga till mobilitet påverkas förstås också av kulturella, sociala samt psykologiska parametrar, och inte endast av ekonomiska såsom inkomst och förmögenhet.⁶ Dock är det så att det inte alltid krävs en fysisk förflyttning för att undkomma ett lands skatteanspråk, utan ett enkelt penndrag⁷ eller digital registrering kan räcka.

Om varje enskilt land optimerar sin egen skattestrategi leder inte det nödvändigtvis till en globalt optimal situation. Ett land kan anse sig ha goda skäl till att vidta åtgärder för att attrahera skattebas. Ett annat land kan anse det befogat att lägga resurser på att försvara skattebas. I detta uppstår den dynamik vilken göder skattekonkurrens. Dessutom, som ovan har tangerats, kan skatteregler också användas för att stöta på bort individer, även som sådana exempel hittills är få.⁸

I vilken utsträckning skatteuttag kan differentieras mellan olika personer och för olika syften är avhängigt både konstitutionella ramar och av vad som är politiskt möjligt i ett land. Den rättsliga frågan som ställs är om landets konstitution medger diskriminering av personkategorier samt avvikelser från centrala principer som neutralitet, likformighet och skatteförmåga. För svensk del innehåller grundlagen förbud mot vissa diskrimineringar. Formellt sett verkar det dock inte finnas något hinder mot att i lag diskriminera t.ex. utländska medborgare eller vissa slags ageranden.⁹ Pålsson uttrycker det som att det är en politisk maktbefogenhet.¹⁰ Enbart ett sådant konstaterande kan dock inte tas till intäkt för en argumentation innebärande differentiering av skatteuttag. Här spelar moraliska och politiska överväganden en roll.

6 Slemrod, “Location, (Real) Location, (Tax) Location: An Essay on Mobility’s Place in Optimal Taxation”, *National Tax Journal* 2010, 63:4, s. 843–64.

7 A.a. s. 862.

8 Se för en beskrivning och analys av den ungerska beskattningen för att motverka migration, Danile, D., “Immigration Surtax as an Emerging Fiscal Hungaricum”, *INTERTAX*, Vol. 47, 3, s. 282–290.

9 Jag bortser tills vidare från EU-rättens förbud mot diskriminering och restriktion, Europakonventionen om mänskliga rättigheters ställning som lag liksom FN:s deklaration för mänskliga rättigheter.

10 Se för mer om likhetsprincipens ställning och funktion i Sverige, Pålsson, R., ”Om likhet inför skattelag”, *SkatteNytt* 2004, s. 667–674.

3 AVSAKNAD AV INTERNATIONELL HARMONISERING AVSEENDE BESKATTNING AV RÖRLIGA FYSISKA PERSONER

Inom EU är fri rörlighet för personer ett viktigt mål för att förverkliga den inre marknaden. I kommentarerna till OECD:s (och FN:s) modellavtal uttrycks också som mål att underlätta för individers rörlighet. Samtidigt vill varken EU eller OECD att skatteavtal utnyttjas för att uppnå oönskade förmåner i form av t.ex. dubbel icke-beskattning.

I stort sett saknar EU en harmonisering av fysiska personers beskattning, vilket bl.a. Giorgio Beretta har påpekat och kritiserat. Länder idkar skattekonkurrens om inte bara företags- utan också individers kapital. Ett skifte av skattejurisdiktion från ett land till ett annat leder normalt sett till minskade skatteintäkter för den stat från vilken utflyttning sker, och ökade skatteintäkter för den mottagande staten. Inte så förvånande då att länder dels tvekar att införa höga skatter, dels skapar både incitament för att attrahera kapitalstarka och kvalificerade individer samt utflyttningsskatter för de som lämnar staten. Exempel på fördelaktiga skatteregler kan vara uteslutande av utländska inkomster från den inhemska skattebasen (som t.ex. när Portugal införde sin fördelaktiga beskattning av utländska pensioner) och låga schablonskatter för utländska experter (som bl.a. Sverige har).

Möjligheten till rörlighet över nationsgränser för att minimera skatteutgifter, utan att förlora det rättsliga medborgarskapet, har minskat betydelsen av var en person befinner sig territoriellt. Det lär t.ex. endast vara USA och Eritrea som beskattar medborgare var de än befinner sig i världen.¹¹ Dessutom har vissa stater öppnat upp för rättsligt medborgarskap och skatterättslig tillhörighet, om så önskas, utan krav på att personen befinner sig inom statens territorium.

I kontrast till det arbete som OECD, ifråga om viss harmonisering av bolagsbeskattning, bedrivit inom ramen för BEPS, och som också resulterat i EU:s ATAD,¹² återstår ännu att ta ett samlat grepp för att minimera oönskad skattekonkurrens om fysiska personers inkomster och investeringar. Exempelvis har p.g.a. av den fria rörligheten inom EU ett medlemslands migrationspolitik direkt påverkan på övriga medlemsländer. Ur ett

11 Några uppmärksammade fall där personer sagt upp sitt amerikanska medborgarskap av skatteskal är Eduardo Saverin, en av grundarna till Facebook, som flyttade till skatteförmånligare Singapore, sångerskan Tina Turner som bytte sitt amerikanska medborgarskap till ett schweiziskt och skådespelaren Gerard Depardieus medborgarskapsbyte från Frankrike till Ryssland.

12 Anti Tax Avoidance Directive (ATAD), 2016/1164.

globalt rättviseperspektiv kan det argumenteras för att det inte finns någon anledning till varför mobilitet mellan länder ska kunna utgöra grund för en ojämn fördelning av skattebördan.¹³ Beretta anser istället att rika länder bör stödja fattigare länder, att varje land i och för sig suveränt ska få välja sin skattepolitik men bara så länge det enda syfte är att inte underminera och profitera på andra länders skattepolitik.

Så vad göra om ett lands strategi står i konflikt med ett annat land? Frågan går inte att besvara generellt, eftersom anledningarna kan vara så skilda. Slemrod för fram exemplet att ett fattigt land bedriver en skattepolitik för att locka till sig kapital på ett optimalt sätt, och att den politiken innebär lägre skattesatser, mindre kontroll och avsaknad av informationsutbyte med myndigheter i andra länder. Är det då verkligen uppenbart att landet bör höja skattesatserna och använda sina knappa ekonomiska resurser för att effektivisera sina myndigheter i syfte att understödja rika länder att kräva in sina skatter? Eller anta omvänt, att det fattiga landet ansett det effektivt att beskatta arbetsinkomster progressivt. Har rika länder då en skyldighet att hjälpa fattiga länder att samla in skatter på utflyttande intellektuellt kapital, beskatta remitterade medel eller motarbeta immigration?

Beretta öppnar upp för en diskussion om att frångå traditionella sätt för att bestämma skattejurisdiktion. Berettas alternativ är att införa skattejurisdiktion utifrån nexus, innebärande faktisk fysisk närvaro fastställd med hjälp av platsbestämmande digital teknik. En individs inkomster kan då fördelas proportionellt utifrån närvaro på olika territorier.¹⁴ Tanken kan vara god men väcker många frågor om rättssäkerhet och integritet.

4 KONSTITUTIONELLA ASPEKTER

Demokratiska processer utgör byggstenar för att skydda individer mot överdriven och ”orättvis” beskattning.¹⁵ Det kan handla om grundlagskydd, parlamentarisk konstruktion och eventuell möjlighet för domstolar att pröva lagars förenlighet med konstitutionen. Men i vilken utsträckning är då skatter som inriktar sig mot särskilda beteende och grupper förenliga med länders konstitutioner och eventuella EU- och internationellrättsliga åtaganden? Generellt sett kan det accepteras att skatter också kan användas med ändamålet att påverka beteenden. I vad mån sådana skatter stri-

13 Slemrod, s. 861.

14 Beretta, s. 111.

15 Schön, s. 236.

der mot skatterättsliga principer, eller rent av konstitutionen, varierar från land till land. I den mån skatt tas ut av personer som inte är medborgare i ett land har dessa inte möjlighet att demokratiskt påverka skatteuttaget. Skatteförmågeprincipen uppfattas ofta som att beskattning ska ske med hänsyn till den skattskyldiges finansiella kapacitet. Därutöver kan frågor om solidarisk delning av det allmännas utgifter väckas, vilket sammanbinds med de skattskyldigas positioner i samhället. Även om skatteförmågeprincipen inte formellt sett skyddas av ett lands konstitution, kan det ifrågasättas om inte legitimiteten i ett skattesystem skadas om det finns beskattning som avviker från grundläggande skatterättsliga principer och hotar likabehandling samt är diskriminerande. Även vid en generös konstitutionell bedömning bör det enligt skatteförmågeprincipen finnas någon form av koppling mellan skatten och den skattskyldiges finansiella förmåga. Även om det å andra sidan inte uppstår någon skattekonsekvens om den skattskyldige anpassar sitt beteende till vad staten önskar.

Enligt Schön finns det i bl.a. konstitutionerna för Brasilien, Italien, Spanien och Schweiz uttryckliga krav på att skattelagstiftning ska vara i linje med skatteförmågeprincipen.¹⁶ I Schweiz infördes i några kantoner en regressiv inkomstskatteskala för att attrahera höginkomsttagare. Den federala domstolen förklarade sedan att dessa regressiva skatteskalar var i strid med skatteförmågeprincipen.¹⁷ I ljuset av detta kan det tyckas oerhört förvånande att svensk grundlag i sig inte uttryckligen ger något skydd mot t.ex. överbeskattning eller skattediskriminering så länge den har stöd i lag eller föreskrift (samt inte ges retroaktiv verkan). Såvitt jag vet har denna fråga inte fått någon större uppmärksamhet. Frågan behöver kanske föras upp på agendan, med tanke på de demokratiska utmaningar som ligger i detta. Sverige har ett välfärdssystem som omfattar alla de som är inkluderade i det svenska samhället. Många personer bidrar mer till de offentliga finanserna än vad de erhåller i motprestation, men många åtnjuter via välfärdssystemet mer ekonomiska förmåner än vad de bidrar till de offentliga finanserna. Det är innebörden av den sedan länge förda politiken i Sverige. I en värld med tilltagande migration kan föreställningar om fullständig kongruens avseende möjlighet till demokratisk påverkan, erläggande av skatt och nyttan av offentliga utgifter anses förlegade. I Sverige och många

16 Se Schön, s. 264 med hänvisningar till de spanska, art. 127 § 2, italienska, art. 53 § 1, brasilianska, art 145 § 3 och schweiziska, art. 145 § 3 nr 1, konstitutionerna.

17 Schön, s. 296.

andra länder får vi p.g.a. ökad mobilitet vänja oss vid att det kommer att finnas individer som betalar skatt utan att ha möjlighet att rösta i riksdagsval, individer som utan att betala skatt har demokratiskt inflytande¹⁸ samt att de i båda kategorierna finns personer som får nettonytta av det offentliga utgifterna. Utmaningarna som följer med ökad mobilitet och migration bör enligt min mening hanteras och finna sin lösning inom ramen för i Sverige sedan länge gällande grundläggande demokratiska principer.

5 UTFLYTTNINGSLÄNDERS SKATTESTRATEGIER

5.1 Allmänt

I USA har som nämnts ovan extra skattebördor på förmögna individer diskuterats under ett antal år, och några delstater har redan introducerat sådana. Förmögna individer är dock så lätttröliga att höjda skatter riskerar vara ineffektiva eftersom de kan leda till utflyttning. Så länge bosättning kvarstår innebär ett tillämpande av hemvistprincipen i en jurisdiktion att full (obegränsad) skattskyldighet föreligger. I annat fall är det källstatsprincipen som kan utgöra grund för intern skattskyldighet.¹⁹ Om vid utflyttning inga inkomstkällor behålls i staten förloras en del av skattebasen till inflyttningsstaten. För att kvarhålla skattebasen helt eller delvis tillämpar länder olika strategier såsom utflyttningsskatter, utsträckt skattskyldighet eller återförande av tidigare avdrag. Den bärande gemensamma tanken med sådan beskattning är inte att tvinga kvar individer i landet, utan att tillförsäkra landet beskattningsrätten till (orealiserade) värdeökningar som uppstått medan individen varit kvar på landets territorium.

Utsträckt skattskyldighet innebär att individen fortsätter att vara obegränsat skattskyldig och kan ses som en slags speciell skatteflyktsregel. Om utflyttningsstaten inför en sådan i sin inhemska lagstiftning utmanas eventuella skatteavtal som ger inflyttningsstaten exklusiv beskattningsrätt för en inkomst. En utflyttningsskatt kan därför potentiellt vara oförenlig med ett skatteavtal. Om den ändå kan genomdrivas på den grunden att utflyttningen sker i syfte att uppnå dubbel skattefrihet, uppstår problemet att

18 Schön, s. 303 f. och Lind, s. 713.

19 USA är relativt ensamt om att lägga medborgarskapet till grund för ett utsträckt skatteanspråk. Även efter utflyttning är individer skattskyldiga i USA. Något som har sin uppkomst under tiden efter det amerikanska inbördeskriget. För att undvika att bli beskattade med grund i medborgarskapet måste individer därför säga upp sitt medborgarskap. Frågan är inte helt okontroversiell och debatteras kontinuerligt i USA. Se Beretta, s. 95, med vidarehänvisningar i dennes fotnoter 35–42.

skilja mellan migration som sker av andra skäl än att uppnå skatteförmåner och migration som sker för att uppnå skatteförmåner. I princip verkar OECD:s inställning vara att det ligger inom de suveräna staternas befogenhet att via interna regler och/eller skatteavtalsförhandlingar styra över denna fråga.

Det verkar dock inte folkrättsligt självklart att utflyttningsstaten kan utöva sin beskattningsrätt utan begränsningar. Den kan komma i konflikt med principen att en suverän stat inte har rätt att intervensera i andra suveräna staters interna angelägenheter.²⁰ Det kan diskuteras om inte t.ex. medborgarskapsbaserad beskattning utgör ett brott mot den principen.²¹ Argument för att en sådan ordning ändå är förenlig med folkrätten är att de som åtnjuter förmåner av medborgarskap, som t.ex. rätten att rösta och att röra sig fritt ut och in i landet, ska fördela sina skattebördor jämlikt samt att många länder använder sig av en sådan beskattningsgrund när det gäller diplomater och andra som utövar sin tjänst i ett annat land.²² Beretta anvisar det mer modesta alternativet att i skatteavtal överenskomma om viss beskattningsrätt med grund i medborgarskap, något som Frankrike har gjort med Monaco och Andorra.²³

5.2 Sverige

I Sverige fungerar regeln om väsentlig anknytning i 3 kap. 7 § IL som en slags skatteflyktslagstiftning mot skenutflyttning. Vid en samlad bedömning av ett antal anknytningsfaktorer till Sverige kan den obegränsade skattskyldigheten i landet kvarstå trots utflyttning.²⁴ När väl den obegränsade skattskyldigheten upphör fortsätter sedan den skattskyldige att vara skattskyldig i upp till tio år för avyttring av vissa tillgångar, framförallt aktier, 3 kap. 7 § 19 IL. Båda dessa utsträckta beskattningsmöjligheter i den svenska interna rätten begränsas dock kraftigt av åtaganden som Sverige

20 United Nations (UN), General Assembly, "Declaration on Principles of International Law concerning Friendly Relations and Co-operation among States in accordance with the Charter of the United Nations", A/RES/25/2625, 24 Oct. 1970.

21 Se t.ex. Beretta, s. 96.

22 Beretta, s. 96, med hänvisning till Kirsch, M. S., "Taxing Citizens in a Global Economy", 82(2) N.Y. U. L. Rev. 530 (2007), s. 474–476.

23 Beretta, s. 96, med hänvisning till art. 7 i skatteavtalet mellan Frankrike och Monaco (18 May 1963) och artikel. 25(1)(d) i avtalet mellan Frankrike och Andorra (2 apr. 2013). Se närmare Kallergis, A., "Citizenship and Taxation in France", 55(5) European Taxation, 2015.

24 Se Cejic, K., "Den utsträckta hemvistprincipen: reglerna om väsentlig anknytning", 2015, Iustus, Uppsala.

har gjort i de flesta skatteavtal. Tioårsregeln var föremål för prövning i det s.k. Greklands-fallet, i vilket Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) konstaterade att huvudprincipen är att skatteavtal inskränker rätten att beskatta enligt interna regler.²⁵

Ett försök att stärka den utsträckta beskattningen gjordes av Skatteverket via ett förslag om exitbeskattning. Vid upphörande av obegränsad skattskyldighet skulle vissa typer av tillgångar anses avyttrade. Förslaget genomfördes aldrig.²⁶ Sammantaget innebär Sveriges omfattande skatteavtalsnät små möjligheter att beskatta personer vid utflyttning från Sverige. Förutom att mängder av skatteavtal skulle behöva omförhandlas måste också EU-fördragets skydd för fri rörlighet beaktas. Jag kan därför inte se att det svenska skattesystemet är speciellt effektivt, varken för att bibehålla beskattningsrätt eller för att avhålla personer från att emigrera (även om det senare aldrig har varit en förd politik).

6 INFLYTTNINGSLÄNDERS SKATTESTRATEGIER

6.1 Allmänt

För att locka individer och kapital till landet har det blivit vanligt, även inom EU, att locka med fördelaktiga regler. Portugals fördelaktiga pensionskatteregim innebar välkänt, åtminstone under en tid, att bl.a. svenskar med tjänstepension flyttade till landet.²⁷ Om fördelningsartikeln i ett

25 För kritik mot de i Sverige svaga möjligheterna att beskatta upparbetade värden vid utflyttning, se Sundgren, P., <https://petersundgren.blogspot.com/2011/11/tioarsregeln-treaty-override.html>.

26 För en analys av förslaget och diskussion kring varför det inte realiserades, se Sundgren, P., <https://petersundgren.blogspot.com/2019/02/forslag-till-ny-lag-for-beskattning-av.html>.

27 I skrivande stund har regeringen via prop. 2020/21:138 föreslagit att skatteavtalet med Portugal ska upphöra att gälla 31 december 2021. Det innebär i så fall att det inte längre kommer att tillämpas från och med beskattningsåret 2022. För tidigare beskattningsår är avtalet fortsatt tillämpligt. Anledningen till den föreslagna uppsägningen är att Portugal ännu inte har ratificerat det omförhandlade avtalet. Vad som nu kommer att gälla är därmed högst osäkert. Sverige och Portugal kom överens om ändringar i skatteavtalet i maj 2019. Sverige skulle nu få rätt att beskatta, normalt med 25 % (så kallad SINK-skatt). Om Portugal dock återigen skulle införa beskattning på tjänstepersoner skulle ändringarna i avtalet tillämpas först januari 2023, annars tidigast januari 2020, förutsatt att det nya skatteavtalet ratificerats av båda ländernas parlament. Portugals riksdag lär sedan ha beslutat att börja beskatta utländska pensioner med 10 % för de som flyttar in efter 31 mars 2020. För redan inflyttade gäller tydligen skattefrihet i Portugal också i fortsättningen. Så länge som Portugal inte har ratificerat ändringarna råder ”status quo” för redan inflyttade, dvs. dubbel skattefrihet. För nyinflyttade kommer 10 % beskattning i Portugal att gälla. Det är också möjligt för redan inflyttade att frivilligt begära att bli beskattade med 10 %, se Sander, J, ”Portugal har beslutat att beskatta svenska tjänstepensio-

skatteavtal har formulerats med ett undantag för beskattning i källstaten har dubbel skattefrihet, inte enbart i det svensk-portugisiska fallet, kunnat uppnås.²⁸ Italien har infört möjlighet till låg schablonbeskattning av utländska inkomster för individer som flyttar sin skatterättsliga bosättning till landet. Något som bl.a. har sagts ha påverkat fotbollsspelaren Cristiano Ronaldos flytt från spanska Real Madrid till italienska Juventus.²⁹ Införandet av fördelar av detta slag utmanar grundläggande skatterättsliga principer rörande skatteförmåga och likabehandling. Möjligheter för individer att ”röra sig” över landsgränser för att minska skattebördan, utan att samtidigt riskera att förlora sitt medborgarskap, har suddat ut betydelsen av var en person väljer att bosätta sig. Som utflyttare från Sverige går det t.ex. att ”upphäva” sin skatterättsliga hemvist i Sverige utan att förlora sitt svenska medborgarskap. Förmodligen är det som nämnts bara USA och Eritrea som beskattar med grund i medborgarskap oavsett var individerna är bosatta. Å andra sidan har många stater öppnat upp för erhållande av medborgarskap och skatterättslig hemvist utan krav på att personen befinner sig på statens territorium.

6.2 Citizenship by investment programmes (CIP:s) och Golden Visas

Det finns länder som erbjuder medborgarskap, ibland med tillhörande skatteförmåner, i utbyte mot omfattande investeringar.³⁰ För beviljande av dessa medborgarskap krävs i regel mycket omfattande investeringar, ofta i fastigheter. Det förekommer inte bara i mindre stater i t.ex. Västindien, utan på senare tid i flera medlemsländer i EU. Sådant kan vara lockande för t.ex. medborgare i USA, som på så sätt kan undkomma den utsträckta beskattningen grundat på medborgarskap.³¹ Ett sådant förvärvat medborgarskap öppnar i sin tur upp för tillträde till övriga medlemsländer. När ett EU-land beviljar medborgarskap erhåller individen samtidigt EU-medborgarskap. De flesta program kräver inte ens ett minimum av vistelsetid

ner med 10 %”, KPMG Tax News, 12 februari 2020, (<https://home.kpmg/se/sv/home/nyheter-rapporter/2020/02/se-news-portugal-har-beslutat-att-beskatta-sveska-tjanstepensioner.html>).

28 Se Beretta, s. 103, som beskriver den politiska press som övriga medlemmar i EU utövar för att bl.a. Portugal och Italien ska avskaffa sina fördelaktiga regler vid inflyttning.

29 Se Beretta, s. 103, med vidarehänvisning till Garcia, A., “Cristiano Ronaldo Move to Juventus Influenced by Spain Tax Rate: La Liga Chief”, ESPN (19 July 2018).

30 Lind, s. 714.

31 Beretta, s. 96 ff.

i landet. I Estland kan E-Residency erhållas och via ett digitalt ID erhålls tillgång till ett antal allmänna tjänster på distans. Denna typ av ”marknadsisering” av medborgarskap för långt bort ifrån ursprungstanken med medborgarskap och reducerar detsamma till ett ekonomiskt band med värdstaten. Europaparlamentet antog 2014 en resolution med titeln ”EU-medborgarskap till salu” av oro för ett underminerande av innebörden av ett europeiskt medborgarskap.³² Bl.a. Portugal har icke desto mindre infört s.k. gyllene visum och ett snabbspår för erhållande av uppehållstillstånd under förutsättning av investering genom 1) köp av fast egendom, 2) finansiell investering eller förbindande av att skapa ett visst minsta antal arbetstillfällen. Spanien och Cypern har följt efter vilket har fått även OECD att reagera. I ett dokument från 2018 betonar OECD att CIPs kan öppna baddörren för pengatvätt och pengar från skattebrott.³³ I media har det mycket riktigt rapporterats om en granskning som visar att av de minst 2 500 gyllene pass som utfärdats av Cypern mellan 2017 och 2019 har flera gått till personer som skulle kunna utgöra säkerhetshot.³⁴

6.3 Den svenska expertskatten

Sverige har hittills inga skatteregler som negativt särbehandlar personer som migrerar till Sverige. Tvärtom har vi sedan 2001 den s.k. expertskatten, 11 kap. 22 § IL, som under vissa förutsättningar ger utländska medborgare möjlighet att arbeta i Sverige under ett visst antal år och under tiden betala lägre skatt. Endast 25 % av ersättningen betalas i skatt och 75 % undantas således från både skatt och sociala avgifter, 11 kap. 22–23 a § IL och 2 kap. 12 § socialavgiftslagen. Skattelättnaden är ett svar på näringslivets uttalade behov av att i internationell konkurrens kunna rekrytera forskare, experter och nyckelpersoner till Sverige. Regeringen menade vid införandet att om lagen ledde till ett ökat antal av utländska experter, forskare och nyckelpersoner så skulle reformen bli självförsörjande. Forskar-

32 Europaparlamentets resolution av den 16 januari 2014 om EU-medborgarskap till salu (2013/2995(RSP)).

33 OECD, “Preventing Abuse of Residence by Investment Schemes to Circumvent the CRS – Consultation Document”, OECD Publishing 19 Feb.–19 Mar. 2018 och Prpic, M., “Golden Visas, EU Values, Corruption and Crime”, European Parliamentary Research Service 11 May 2018, [http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_ATA\(2018\)621887](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_ATA(2018)621887).

34 <https://www.europortalen.se/2020/08/avslojande-cypern-salde-eu-medborgarskap-miljoner-till-kriminella>.

skattenämnden har de senaste åren tagit emot i genomsnitt ungefär 1 000 ansökningar per år varav ca 20 % beviljats.³⁵ Myndigheten Tillväxtanalys har framfört att expertskatten behöver utvärderas utifrån frågeställningar om expertskatten har påverkat villigheten hos experter, forskare och andra nyckelpersoner att flytta till Sverige, vilken typ av kompetens som har rekryterats och av vilka företag, om företagens rekrytering varit avhängig expertskattens existens och utformning samt vilka effekter som expertskatten har haft på de rekryterande företagens produktivitet, exportbenägenhet och innovationskraft.³⁶

I många länder där liknande undantag förekommer finns kritik mot att systemet diskriminerar det egna landets medborgare.³⁷ Förutom att skattelättnaderna skulle kunna tänkas strida mot art. 14 i Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (EKMR),³⁸ kan frågan väckas, vilket Diskrimineringsombudsmannen har gjort, om reglerna är förenliga med svensk grundlag. Regeringsformen (RF) 1 kap. 2 och 9 §§ föreskriver att den offentliga makten ska utövas med respekt för alla människors lika värde och att det inom den offentliga förvaltningen ska iakttas saklighet och opartiskhet samt likhet inför lagen. Vidare får, enligt RF 2 kap. 15 §, lag eller föreskrift inte innebära att någon medborgare missgynnas på grund av att denne tillhör en minoritet med hänsyn till ras, hudfärg eller etniskt ursprung. Inget av dessa lagrum utgör dock, som regeringen konstaterade, hinder mot att införa gynnande regelverk för minoriteter.³⁹ Det finns alltså inte hinder mot att lagstiftaren diskriminerar och särbehandlar svenska medborgare, så länge det inte sker på grund av kön eller minoritetstillhörighet. Vidare

35 <https://forskarskattenamnden.se/omskattelattnad/statistik.4.14dfc9b0163796ee3e7773c9.html>.

36 <https://www.tillvaxtanalys.se/publikationer/remissvar/remissvar/2020-08-14-remissvar-ang.-promemorian-utvidgad-tidsgrans-for-expertskatt.html>. Forskarskattenämnden, har tidigare nekat ITPS (föregångare till Tillväxtanalys) tillgång till dessa uppgifter av sekretesskäl. ITPS överklagade detta beslut men fick avslag från Regeringen, enligt beslut Fi2005/5126, vilket enligt Tillväxtanalys påverkade ITPS uppdrag att utvärdera expertskatten 2006 (ITPS (2006) Utvärdering av expertskatten. Regleringsbrevsuppdrag nummer 4, 2005. Dnr 1-010-2005/0054).

37 Tiden utökades nyligen från tre till fem år för att enligt regeringen ytterligare möta upp den internationella konkurrensen om eftertraktad arbetskraft. Se om detta samt en kort beskrivning av förutsättningarna för tillämpning, ”Skattereduktion för förvärvsinkomster och utvidgad tidsgräns för expertskatt”, prop. 2020/21:37.

38 Perman, E., Magisteruppsats ”Expertskatt – En kartläggning av konsten att attrahera den kompetenta arbetskraften” (s. 5), Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, 2005, <https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/1885/1/20065.pdf>.

39 Prop. 2000/01:12 s. 23.

gäller likabehandlingsregeln i RF 1 kap. 9 § inte lagstiftaren utan vänder sig till domstolar, förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen.

Redan 2001 framhöll EU-kommissionen att dessa system har potential att vara skadliga, och frågan har tidigt väckts om inte den s.k. uppförandekoden för att motverka skattekonkurrens bör omfatta skattelättnadsregler för nyckelpersoner.⁴⁰ Systemen anses kunna innebära betydande olikbehandling av skattskyldiga och samtidigt ge upphov till skattemotiverade rörelser av kompetens mellan medlemsstater. Samtidigt kan regler av den här arten bibehålla kvalificerad arbetskraft i ett land samt attrahera saknad och nödvändig kompetens. Hittills har dock inga konkreta initiativ tagits för att motverka denna typ av skattekonkurrens eller att samordna expertskatteregimerna. Sverige deltar, som framgår av den senaste tidsförlängningen,⁴¹ med stor kraft i denna tävlan.

7 AVSLUTNING

Artikeln visar på en flora av exempel på skatteregler som kan påverka individers mobilitet över landsgränser. Med bortseende från EU-fördragets skydd för fri rörlighet för personer och kapital, samt det omfattande internationella skatteavtalsnätet, har inga samordnade regelinitiativ tagits för individers beskattning. Det lämnas därmed tämligen fritt åt varje land att unilateralt råda över på vilket sätt beskattning kan ske vid inflyttnings- respektive utflyttnings-situationer. I teorin kan denna suveräna makt användas för att försvåra för ut- respektive inflyttning eller att attrahera individer. Egentligen är det bara den politiska fantasin som sätter gränser. Konstitutionellt skydd mot alltför långtgående åtgärder kan dock förekomma i varierande styrka i olika länder. I Sverige däremot utgör t.ex. skatteförmågeprincipen eller likabehandlingsprincipen inget grundlagsförankrat skydd mot beskattning så länge föreskriftskravet eller diskrimineringsgrunderna i RF inte utmanas. Istället utelämnas vi åt den politiska traditionen samt gott omdöme hos regering och riksdag att inte föreslå eller besluta om ”orättvisa” eller ”omoraliska” skattelagar. Det kan argumenteras för att sådana redan finns. Ett område skulle kunna vara utformningen av den kommunala fastighetsavgiften som med sitt uttagstak innebär ett regressivt skatteuttag som relativt sett ”gynnar” fastigheter med höga

40 COM (01) 260 och COM (97) 495.

41 Se not 36.

taxeringsvärden. Någon kanske också skulle kunna påstå att den relativt låga beskattningen av utdelning på kvalificerade andelar i fåmansföretag är orättvis i den mån den förmånsbehandlar inkomster som omvandlas från arbete. Var den politiska gränsen går för användning av skatter för att påverka människors beteende är svårt att bedöma. Det jämförelsevis höga skattetrycket i Sverige, som en följd av bl.a. den offentliga sektorns omfattning och uttalade omfördelningsambitioner, tillsammans med djungeln av särregler och undantag i vårt skattesystem, visar nog att de politiska möjligheterna att använda skatteregler för att påverka individers mobilitet är relativt stora. Huruvida vi kommer att faktiskt få se mer omfattande initiativ på detta område är jag dock långt ifrån säker på.

Mats Tjernberg, professor i offentlig rätt, skatterätt, Lunds universitet.