

FESTSKRIFT TILL
CHRISTINA MOËLL

SÄRTRYCK

Juristförlaget i Lund
2017

ALLA DESSA VAL

I juni 2016 då detta festskriftsbidrag skrevs, gick britterna till val på frågan om de skulle lämna EU eller inte. Hos familjen Moëll kanske man valde mellan lax eller sill till nubben inför den stundande midsommarhelgen, eller funderar över de olika val som står till buds rörande hur den stundande pensionstiden ska tillbringas. Hos familjen Cejie stod valet mellan att bygga ut 1920-tals huset eller att flytta. Alla dessa val, som synes lätt övermäktiga att fatta beslut om i slutet av ett läsår när tröttenheten är som störst, lämnar jag i det följande därhän. De val som tas upp och analyseras i detta bidrag är av en helt annan karaktär. Detta bidrag handlar om den lagstadgade valmöjlighet som skattskyldiga, som agerar i gränsöverskridande situationer, ställs inför när de konfronteras med två olika skatteregler eller två olika skattesystem, inom ramen för den nationella beskattningen. Kärnfrågan är om detta val, dvs. att låta den skattskyldige välja ett visst regelsystem, är förenligt med unionsrätten.

1 Inledning

Christina Moëll har på ett mycket förtjänstfullt sätt i sin monografi *Proportionalitetsprincipen i skatterätten* behandlat bland annat hur tolkningen och tillämpningen av proportionalitetsprincipen görs av bland annat EU-domstolen.¹ I de avvägningar som behöver göras kan man ibland identifiera en lämplighetsprövning, en nödvändighetsprövning och en helhetsbedömning (proportionalitet i strikt bemärkelse).² Nödvändighetsprövningen kommer ofta till uttryck genom att, om fler alternativ finns, det minst betungande alternativet ska väljas. Principen används ibland på så sätt att domstolen gör ett ”minst-betungande-test”. Ett sådant gjordes exempelvis av EU-domstolen i *National Grid Indus*³, där domstolen helt på eget initiativ tog upp den skattskyldiges möjlighet till val. Frågan om den skattskyldiges valmöjlighet har

¹ Christina Moëll, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget i Lund 2003, s. 105–168 om EG-rätten.

² Christina Moëll, (fotnot 1) s. 113–118.

³ Mål *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785. För en närmare analys om domen se exempelvis Katia Cejie, *Utflyttningsbeskattning av bolag*, SvSkT 2012 s. 161–188.

i EU-domstolens praxis oftast lyfts fram på ett tidigare stadium än i proportionalitetsprövningen i de fall där EU-domstolen har prövat reglers förenlighet med de fria rörligheterna.⁴ I åtminstone fem mål har frågan behandlats i restriktionsprövningen. Målen är *FIF*, *Gielen*⁶, *Beker*⁷, *Hirvonen*⁸ och *Hünnebeck*⁹. När frågan om valmöjlighetens betydelse i restriktionsprövningen diskuteras talas det ofta om att denna neutraliserar den inskränkning som regeln innebär. Att en inskränkning neutraliseras (genom att den inskränkande regeln görs valfri) innebär att det inte längre finns någon inskränkning.¹⁰ Denna praxis, där frågan behandlats i restriktionsprövningen, framstår i viss mån som icke-koherent varför en intressant fråga är om en koherent tolkning av densamma kan uppnås beroende på vilka glasögon vi väljer att sätta på näsan när vi läser domarna. Två av målen meddelades av stor avdelning.¹¹ Ett av målen är från november 2015 och ett annat är från juni 2016, vilket vittnar om att frågan även fortsättningsvis är aktuell. Syftet med detta festskriftsbidrag är att analysera den praxis från EU-domstolen som finns rörande den skattskyldiges valmöjligheter (rörande direkt beskattning) och dessas relation till de fria rörligheterna. Några av de frågor som ska försöka besvaras är: 1) Kan en regel som utgör ett hinder göras förenlig med unionsrätten om den görs valfri? 2) Är det förenligt med unionsrätten att låta den skattskyldige välja mellan två hindrande regler? 3) Vilken betydelse har det i denna bedömning om man per automatik omfattas av ett hindrande regelsystem, men samtidigt har möjlighet att välja att omfattas av ett icke-

⁴ I det följande utgår jag från den metod som EU-domstolen vanligtvis använder när den diskuterar huruvida nationella regler strider mot unionsrättens regler om fri rörlighet. Denna metod brukar vanligtvis delas in i två eller tre delar där man inledningsvis studerar om *fördraget är tillämpligt*, huruvida det föreligger ett hinder/restriktion/diskriminering/inskränkning (kårt barn har många namn) (*restriktionsprövningen*) för att därefter pröva om den hindrande regeln kan rättfärdigas (*rättfärdigandeprovningen*). Detta sista led görs genom att man söker finna ett tvingande skäl av allmänintresse (rättfärdigandeargument) och därefter ser om regleringen uppfyller proportionalitetsprövningen. Se vidare Martin Berglund & Katia Cejie, *Basics of International Taxation*, Iustus 2014, s. 92–123.

⁵ Mål *Test Claimants in the FII Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue*, C-446/04, EU:C:2006:774.

⁶ Mål *F. Gielen mot Staatssecretaris van Financiën*, C-440/08, EU:C:2010:148.

⁷ Mål *Manfred Beker, Christa Beker mot Finanzamt Heilbronn*, C-168/11, EU:C:2013:117.

⁸ Mål *Skatteverket mot Hilikka Hirvonen*, C-632/13, EU:C:2015:765.

⁹ Mål *Sabine Hünnebeck mot Finanzamt Krefeld*, C-479/14, EU:C:2016:412.

¹⁰ Detta bör skiljas från situationen att en inskränkande regel rättfärdigas. I den senare situationen finns inskränkningen kvar men anses tillåten. I den första situationen finns inte längre någon inskränkning.

¹¹ Målen är *FII* och *National Grid Indus*.

diskriminerande system? Frågorna har i viss mån diskuterats tidigare.¹² Som bekant är dock EU-skatterätten ständigt under utveckling och i de tidigare diskussionerna har inte EU-domstolens senaste praxis behandlats. Av vad som framkommer nedan leder EU-domstolens dom i det svenska målet *Hirvonen* till många nya frågor, samtidigt som målet leder till att svaren på de ovan ställda frågorna blir betydligt mer osäkra.

Termerna hinder, inskränkning, restriktion och diskriminering används som synonymer i detta bidrag. När ett hinder inte går att rättfärdiga används uttrycket förbjudet hinder.

2 EU-domstolens praxis om den skattskyldiges valmöjligheter

2.1 Inledning

Britter, val och EU får mig osökt att tänka inte bara på Brexit utan även på en tio år gammal dom från EU-domstolen, mål *FII*. Målet tas som utgångspunkt för detta bidrag, där den skattskyldiges valmöjligheter diskuteras. Frågan om den skattskyldiges val och dess implikationer på en regels förenlighet med unionsrätten har, som nämnts ovan, varit föremål för prövning av EU-domstolen vid åtminstone sex tillfällen de senaste tio åren. Vid en första anblick är praxis något spretig. De underliggande reglerna och de val som de skattskyldiga har haft möjlighet att göra är av helt olika karaktär. Syftet med detta avsnitt är att på ett översiktligt plan analysera de likheter och skillnader som finns i praxis i syfte att försöka besvara de ovan ställda frågorna. Rättsfallen diskuteras i kronologisk ordning.

2.2 *FII* – om att göra ett system som utgör en inskränkning valfritt

Målet *FII* rörde det brittiska imputationssystemet avseende beskattning av aktieutdelningar från utländska bolag. Systemet var mycket komplicerat och för att uppnå syftet med detta bidrag kan jag med glädje lämna det brittiska systemet därhän i flera avseenden.¹³ Det räcker att konstatera att systemet i

¹² Katia Cejje, Ny dom av EU-domstolen – återigen dags att ändra SINK och A-SINK?, SN 2010 s. 557–560, Cécile Brokelind, Betyder rätten att välja behandling som bosatt att de icke bosatta inte längre diskrimineras?, SvSkT 2010:5 s. 564–573, Jesper Johansson, EU-domstolens restriktionsprövning i mål om de grundläggande friheterna och direkta skatter, Jure 2016 s. 224–225.

¹³ För en kommentar av systemet och några av de domar som finns rörande det se Stig von Bahr, Några funderingar kring till två domar från EG-domstolen, SvSkT 2007 s. 5–18 och Jesper Johansson, (fotnot 12) s. 187–190.

huvudsak utgjorde ett hinder mot unionsrätten.¹⁴ En fråga i målet var hur det alternativa systemet, FID-systemet (*foreign income dividend*) vilket inhemska bolag som erhöll utdelning från utländska bolag kunde välja, förhöll sig till unionsrätten.¹⁵ Systemet innebar i vissa situationer en förmånligare behandling än den som gällde enligt det ordinarie systemet.¹⁶ EU-domstolen fann dock att även FID-systemet stred mot unionsrätten, då det bland annat innebar likviditetsmässiga nackdelar för den skattskyldige. Invändningen att systemet var valfritt och därför inte utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten avfärdades av domstolen.¹⁷ Att låta den skattskyldige välja ett hindrande system var således inte förenligt med unionsrätten. Av domen framgår dock att även det ordinarie systemet i grunden var fördragsstridigt. Av detta kan en tentativ slutsats dras – nämligen att EU-domstolen inte ansåg att det hindrande ordinarie systemet kunde neutraliseras av att de skattskyldiga kunde välja ett annat (ibland) hindrande system.

Med anledning av domen väcktes i doktrin frågan hur långtgående man kunde tolka EU-domstolens uttalande om valfriheten. Frågan som ställdes var om domstolen hade kommit till samma slutsats om det ordinarie systemet var förenligt med unionsrätten, men det valfria systemet ibland innebar förmånligare beskattning och ibland oförmånligare beskattning.¹⁸ Jag återkommer till denna fråga nedan med anledning av det svenska målet *Hirvonen*.

2.3 *Gielen* – om att välja att bli beskattad som en i landet bosatt

Viss vägledning kan erhållas från efterföljande praxis. År 2010 meddelade EU-domstolen ytterligare en dom där den skattskyldiges valmöjligheter beaktades i restriktionsprövningen. I målet, *Gielen*, prövas om den nederländska beskattningen av egenföretagare stod i strid med etableringsfriheten.¹⁹ Det timvillkor som fanns i den nederländska lagstiftningen för att bevilja egenföretagaravdrag ansågs utgöra ett hinder eftersom en åtskillnad gjordes i timberäkningen för de som hade hemvist i Nederländerna och de som inte hade det. Den intressanta frågan uppstod om det val som en person utan hemvist i landet hade genom att hen kunde välja att omfattas av de

¹⁴ Se *FII-målet* och Jesper Johansson, (fotnot 12) s. 224. I målet används termen inskränkning och hinder.

¹⁵ *FII-målet* punkterna 140–173. Se även generaladvokat Geelhoed i föreslag till avgörande i mål *FII*, C-446/04, EU:C:2006:240, punkterna 93-106.

¹⁶ Stig von Bahr, (fotnot 13) s. 13.

¹⁷ *FII-målet* punkterna 161–162.

¹⁸ Stig von Bahr, (fotnot 13) s. 13 f. Stig ställde sig tveksam till att EU-domstolen skulle underkänna en sådan reglering.

¹⁹ I målet användes termen diskriminering.

bestämmelser som gällde för skattskyldiga personer med hemvist i landet kunde neutralisera de diskriminerande reglerna.²⁰ EU-domstolen menade att möjliggöra ett val för en skattskyldig, mellan diskriminerande regler och regler som uppgetts inte vara diskriminerande, inte neutraliserar de diskriminerande reglerna.²¹ Av *Gielen* har slutsatsen dragits att en diskriminerande lagstiftning inte neutraliseras av den enkla anledningen att den görs valfri.²² EU-domstolen gör i denna del en hänvisning till *FII*-målet, vilken har kritiserats i doktrin.²³ För mig framstår det som att målen är förenliga; en diskriminerande eller hindrande regel fräntas inte karaktären av att vara diskriminerande på grund av att den görs valfri. Detta framstår som extra tydligt när det valbara alternativet framstår som oförenligt med unionsrätten.²⁴ En skillnad mellan målen är att i *FII* handlade det om hemviststatens beskattningsregler och i *Gielen* om källstatens regler. Vidare handlade det förra målet om företagsbeskattning och det senare om individbeskattning (det bör dock noteras att det handlade om beskattning av egenföretagare). I båda målen tolkas etableringsfriheten.²⁵

2.4 *National Grid* – om att välja mellan två diskriminerande (men rättfärdigade (?)) metoder för uppboörd

Efter att i två domar ha prövat valmöjligheter införda i nationella lagar och i båda dessa ha konstaterat att valmöjligheten inte fräntar reglerna deras diskriminerande karaktär (i restriktionsprövningen) tar EU-domstolen år 2011 själv upp frågan om valmöjlighetens betydelse i proportionalitests-

²⁰ Generaladvokaten använder termerna neutralisering och rättfärdigande som synonymer, dock utan den normala hänvisningen till *rule of reason*-doktrinen vilken brukar inleda varje ”renodlad” rättfärdigandeprovning. EU-domstolen använder termen neutralisering. Domen kan tolkas som att diskussionen förs inom ramen för restriktionsprövningen.

²¹ Se fotnot 24 nedan angående generaladvokat Dámaso Ruiz-Jarabo Colmers förslag till avgörande i mål *Gielen*.

²² Se även Cecilie Brokelind, (fotnot 12) s. 564–573, Katia Cejic, (fotnot 12) s. 557–560 och Niels Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, IBFD 2012 s. 947.

²³ Ben J.M. Terra och Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Wolters Kluwer 2012 s. 996.

²⁴ Generaladvokat Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer har i förslag till avgörande i mål *Gielen* en lång utläggning rörande denna fråga som han anser utgöra den gordiska knuten i tolkningsfrågan, se närmare förslag till avgörande av generaladvokat Colomer mål *Gielen*, C-440/08, EU:C:2009:661, punkterna 43–76. Generaladvokaten kommer till samma slutsats som EU-domstolen, men går även ett steg vidare och visar på de oklarheter som finns rörande en (eventuell) olikbehandling av den skattskyldige om hen väljer att omfattas av de regler som gäller för bosatta. Även här synes en olikbehandling ske. Följer man generaladvokatens resonemang synes domen harmoniera väl med *FII*. En hindrande regel kan inte neutraliseras av att den görs valfri. Ätminstone inte så länge även alternativet (den valbara regeln) synes utgöra ett hinder.

²⁵ I *FII* sågs reglerna även utgöra ett hinder mot de fria kapitalrörelserna.

prövningen (rättfärdigandeprovningen). I mål *National Grid Indus* konstaterar domstolen, något förenklat, att utflyttningsbeskattning av bolag utgör en restriktion. Denna kan dock rättfärdigas med stöd av territorialitetsprincipen och argumentet om att säkerställa upprätthållandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. I proportionalitetsprovningen delade EU-domstolen upp prövningen i två frågor, den andra av dessa var huruvida ett omedelbart uttagande av skatt vid tidpunkten för flytten av ett bolags verkliga ledning var proportionerlig eller inte. Det var vid prövningen av denna fråga som EU-domstolen introducerade en valmöjlighet.²⁶ Domstolen menade att en omedelbar uppbörd vid tidpunkten för flytten kunde innebära likviditetsmässiga nackdelar för utflyttande bolag, vilket i sig kunde ses som ett hinder. Å andra sidan kunde ett uppskov med betalningen till dess tillgångarna realiserades också innebära ett hinder, eftersom ett uppskovssystem innebar att en rad med administrativa bördor uppstod för den skattskyldige. Det var i denna diskussion som EU-domstolen konstaterade att en valmöjlighet för den skattskyldige att välja mellan dessa två alternativ var den minst ingripande åtgärden och därmed den mest proportionerliga lösningen.²⁷

Den valmöjlighet som EU-domstolen föreslår i *National Grid Indus* kan dock problematiseras utifrån tidigare praxis. Rättsfallet *Gielen* och *FII* kan tolkas som att en lagstiftning som utgör ett förbjudet hinder inte kan neutraliseras mot bakgrund av att den är valfri. Fritt tolkat skulle detta innebära att en hindrande regel (omedelbart uttag av skatt, vilket leder till likvidationsproblem) inte bör kunna neutraliseras av valmöjligheten att i stället ansöka om uppskov med betalningen (vilket i sig kan innebära administrativa bördor som i sig utgör hinder). Den stora skillnaden mellan *National Grid Indus* och de tidigare målen är att de hindrande reglerna i *National Grid Indus* kunde motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, varför vi nu befinner oss i rättfärdigandeprovningen där proportionalitetsprincipen har stor betydelse. I de tidigare målen stannade prövningen i den s.k. restriktionsprovningen. De hindrande reglerna, i nu aktuellt fall, vilka kunde rättfärdigas, var att omedelbart uttagsbeskatta de utflyttande bolagen. En följd av detta är att skatten ska uppbäras. Det framkommer dock att båda de alternativ som handlar om uppbörd av skatt i sig utgör inskränkningar. I en sådan situation bör väl en ny rättfärdigandeprovning egentligen ske. För att sluta cirkeln i detta

²⁶ Mål *National Grid Indus* punkterna 65–76, se särskilt punkt 73. För en närmare analys av domen se exempelvis Katia Cejje (fotnot 3).

²⁷ *National Grid Indus*, punkt 73. Se även ovan i avsnitt 1 om Christina Moëlls forskning.

resonemang får man nog anta att EU-domstolen menar att även de hindrande sätten för uppörd kan rättfärdigas med stöd av syftet att säkerställa en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstater med stöd av territorialitetsprincipen. Det är först i slutet av denna (outtalade) prövning som vi sedan hamnar i frågan om den skattskyldiges valmöjligheter. Att i en sådan situation låta den skattskyldige välja mellan två i och för sig hindrande (men rättfärdigade(?)) metoder för uppörd och utifrån sitt eget perspektiv välja den minst betungande synes inte utgöra ett förbjudet hinder.

2.5 *Beker* – om den automatik som föregriper valet

År 2013 kom en annan intressant dom rörande de skattskyldigas valmöjligheter. Denna gång handlade det om tysk lagstiftning. I målet *Beker* prövades tyska regler om avräkning av utländsk skatt. Reglerna utgjorde ett förbjudet hinder mot de fria kapitalrörelserna. I den tyska rättsordningen fanns även en valmöjlighet, nämligen att istället för att omfattas av systemet med avräkning välja att omfattas av systemet med avdrag för utländsk skatt. EU-domstolen konstaterade, med hänvisning till *FII* och *Gielen*, att en lagstiftning som innebär en restriktion kan vara oförenlig med unionsrätten även när det är valfritt att omfattas av den.²⁸ Därefter förtydligade domstolen att valmöjligheten att omfattas av en (eventuellt) unionsförenlig lagstiftning inte råder bot på den rättsstridighet som innefattar en beskattningsteknik som inte är förenlig med unionsrätten. Därefter tillägger domstolen att detta i än högre grad gäller när den mekanism som är oförenlig med unionsrätten också är den som den skattskyldige per automatik omfattas av om något val inte görs.²⁹

I *Beker* prövades olika metoder att undanröja dubbelbeskattning i förhållande till de fria kapitalrörelserna. Av mål *Beker* följer att EU-domstolen vidhåller uppfattningen att en regel (eller ett system) som utgör ett hinder inte kan neutraliseras genom att det är valfritt att omfattas av den/det. Detta gäller även om den alternativa lagstiftningen är förenlig med unionsrätten. Av målet framgår även att detta framförallt gäller om den skattskyldige som inte gör något val per automatik omfattas av den fördragsstridiga regleringen.

2.6 *Hirvonen* – om att välja ett ofördelaktigare system (?)

Mot bakgrund av det rättsläge som sammanfattats strax ovan ställdes Högsta förvaltningsdomstolen inför frågan om den valmöjlighet som hade införts i den

²⁸ Domstolen gick inte in och bedömde om den alternativa regleringen med avdrag var unionsförenlig eller inte.

²⁹ *Beker*, punkt 62.

svenska SINK-lagen (lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta) efter *Wallentin*-målet³⁰ innebar att den svenska SINK-lagstiftningen inte längre utgjorde ett förbjudet hinder. Högsta förvaltningsdomstolen vände sig till EU-domstolen med frågan om det stred mot unionsrätten att låta en person välja mellan två helt olika beskattningsformer, när hen omfattas av *Schumacker*-doktrinen och följaktligen har rätt att kräva att källstaten beaktar hens familjesituation och personliga förhållanden. Enligt det ena systemet beskattas hen med en definitiv källskatt, vilket motiverar en lägre skattesats (SINK). Enligt det andra systemet beskattas hen enligt det ordinarie inkomstskattesystemet och medges då rätt till skattelättnader (inkomstskattelagen (1999:1229), IL).

Frågan är intressant utifrån många olika aspekter. I nu aktuellt hänseende ska jag försöka begränsa mig till frågan om valfrihet. Målet *Hirvonen* kan som antytts ovan ses som en förlängning på det äldre målet *Wallentin* och de ändringar som gjordes i svensk inkomstskattelagstiftning därefter. I *Wallentin* bekräftade EU-domstolen de principer som kommit till uttryck i *Schumacker*, dvs. att källstaten är skyldig att beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation om hen inte har någon nämnvärd inkomst i hemviststaten och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från källstaten.³¹ Till följd av *Wallentin*-målet infördes den nu aktuella valmöjlighet i SINK vilken innebär att begränsat skattskyldiga kan välja att omfattas av IL istället för av SINK.³² I samband med detta ändrades ett flertal regler i inkomstskattelagen vilka möjliggör att en begränsat skattskyldigs personliga förhållanden och familjesituation beaktas när hen uteslutande eller så gott som uteslutande har inkomster från Sverige.³³

Hirvonen, som förde sin egen talan i EU-domstolen, hade fått sina frågor behandlade i samtliga instanser i de svenska domstolarna (i vissa fall flera gånger) – med varierande resultat.³⁴ När frågan nådde Högsta förvaltningsdomstolen en andra gång hade Hirvonen blivit beskattad enligt SINK och samtidigt blivit beviljad de yrkade avdragen (dvs. hon hade beviljats att plocka

³⁰ Mål *Florian W. Wallentin och Riksskatteverket*, C-169/03, EU:C:2004:403.

³¹ Se även den s.k. *Schumacker*-doktrinen i Martin Berglund, *Schumacker*-doktrinen – i ljuset av nyare rättspraxis och med beaktande av dess inverkan på svensk skatterätt, Uppsala universitet 2014.

³² 4 § SINK, se även prop. 2004/05:19 och SOU 2003:12. Motsvarande valmöjlighet infördes den 1 januari 2010 i A-SINK, se prop. 2008/09:182.

³³ Se exempelvis 63 kap. 2 § IL om grundavdrag.

³⁴ Hon hade inledningsvis blivit beskattad enligt SINK. I nästa instans gavs valfriheten att bli beskattad enligt IL retroaktivt verkan och hon medgavs de yrkade avdragen. En beskattning enligt IL blev dock hårdare än enligt SINK och HFD beviljade Hirvonen resning. I kammarrättens efterföljande dom beskattades Hirvonen enligt SINK och medgavs samtidigt de yrkade avdragen.

russinen ur kakan (låg skattesats och avdrag)). Högsta förvaltningsdomstolen vände sig som nämnts ovan till EU-domstolen med en begäran om förhandsavgörande. Av frågeställningen följer att valet mellan de olika systemen är central.³⁵ Detta framgår även när EU-domstolen omformulerar Högsta förvaltningsdomstolens fråga. I den omformulering som EU-domstolen gör framgår det att EU-domstolen synes förstå regleringen som att den skattskyldige *väljer* SINK.³⁶ Denna nyansskillnad, och eventuella missuppfattning av svensk rätt, är intressant i förhållande till *Beker*-målet (se vidare avsnitt 2.7 nedan).

EU-domstolen bekräftar därefter *Schumacker*-doktrinen och *Wallentin*-målet och konstaterar att en diskriminering består i om den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där hen bor eller i den stat där hen arbetar, och detta oberoende av de olika skattesatser som tillämpas enligt SINK respektive IL. Därefter uttalar domstolen en annan eventuell missuppfattning då den menar att Sverige genom det numer anpassade SINK-systemet (min kursivering) ”*garanterar* att utomlands bosatta inte behandlas mer ofördelaktigt jämfört med bosatta i landet. Det framgår vidare [...] att utomlands bosatta skattskyldiga som *väljer systemet med källskatt* i allmänhet beskattas lindrigare än vad som gäller för motsvarande inkomster för bosatta i landet.”³⁷ Efter dessa uttalanden förklarar EU-domstolen att det är just detta som skiljer *Hirvonen*-målet från *Gielen*-målet. EU-domstolen menar att det val som stod till förfogande för utomlands bosatta skattskyldiga i den nederländska rättsordningen dvs. att omfattas av samma bestämmelser som bosatta i landet inte kunde neutralisera diskrimineringen, eftersom en nationell lagstiftning som utgör ett hinder är oförenlig med unionsrätten, även om det är valfritt att omfattas av lagstiftningens tillämpningsområde. När det gäller det svenska systemet skriver EU-domstolen att (min kursivering):³⁸ ”Det framgår dock av handlingarna i målet att *systemet med källskatt totalt sett är mer fördelaktigt* än systemet med ordinarie inkomstskatt och kräver mindre av utomlands bosatta skattskyldiga än vad som krävs av skattskyldiga som är bosatta i landet.” Det är svårt att inte reagera på detta

³⁵ Jfr Jesper Johansson (fotnot 12) som menar att valmöjligheten inte hade någon betydelse i målet, s. 225.

³⁶ EU-domstolen omformulerade i punkt 27 frågeställningen till (min betoning): ”huruvida det utgör diskriminering i strid med artikel 21 FEUF om en lagstiftning nekar utomlands bosatta skattskyldiga – som får merparten av sina inkomster från källstaten och *som har valt systemet med källskatt* – samma avdragsmöjligheter avseende personliga förhållanden som de som medges skattskyldiga bosatta i landet i det ordinarie förfarandet för fastställande av skatteunderlaget.”

³⁷ *Hirvonen*, punkterna 37–38.

³⁸ *Hirvonen*, punkt 43.

uttalande. Uppfattar domstolen det svenska systemet som att det alltid är mer förmånligt att omfattas av SINK än av IL? Har EU-domstolen glömt *Wallentin-målet*?

EU-domstolen drar slutsatsen att det är förenligt med unionsrätten att beskatta bosatta inom och utom Sverige på det sätt som gäller idag, vilket är en rimlig slutsats i förhållande till de grundläggande principer som den internationella beskattningen grundas på, men samtidigt svårt att förstå mot bakgrund av tidigare praxis rörande den skattskyldiges valmöjligheter. Domstolen har dock ytterligare ett tillägg, vilket kanske kan förklara de uttalanden som görs. Tillägget lyder:³⁹ ”Detta förutsätter dock att den enhetliga skattesatsen inte är högre än den skattesats som med tillämpning av den progressiva skatteskalen faktiskt skulle ha tillämpats på nettointäkterna utöver grundavdraget ([...] *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, punkt 53 [...]).” Detta uttalande får, som jag ser det, ses som centralt för att kunna bedöma om det svenska systemet och den valrätt som finns är förenligt med unionsrätten. Även Högsta förvaltningsdomstolen synes försöka beakta det nyss citerade uttalandet från EU-domstolen i den efterföljande svenska domen och skriver:⁴⁰ ”En förutsättning är dock enligt avgörandet att den sammanlagda skattebelastningen för utomlands bosatta inte är högre än för skattskyldiga bosatta i landet och personer som likställs med dessa och som befinner sig i en jämförbar situation.” Högsta förvaltningsdomstolen talar om den *sammanlagda skattebelastningen* medan EU-domstolen talar om *skattesatser*. Även i *Gerritse* tog EU-domstolen fasta på skattesatsen. Av domen framgår att en beräkning av den effektiva progressiva skattesatsen bör göras. Vid denna beräkning bör grundavdraget återläggas.⁴¹

Högsta förvaltningsdomstolen återkommer i slutet av sin dom till såväl frågan om valmöjlighet som frågan om skattebelastning och skriver:

En utomlands bosatt person som har förvärvat hela eller så gott som hela sin inkomst i Sverige får genom att välja beskattning enligt inkomstskattelagen rätt till avdrag avseende sina personliga förhållanden på motsvarande sätt som gäller för här i landet bosatta personer. Härigenom undviks den diskriminering som består i att den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas i vare sig bosättnings- eller arbetsstaten (jfr punkt 34). Valmöjligheten får därmed anses tillgodose förutsättningen att den sammanlagda skattebe-

³⁹ *Hirvonen*, punkt 44.

⁴⁰ HFD 2016 ref. 36, s. 6.

⁴¹ Se *Gerritse*, punkterna 52–55. Se även Martin Berglund (fotnot 31) s. 114 f.

lastningen för utomlands bosatta inte får bli högre än för skattskyldiga som är obegränsat skattskyldiga i Sverige.

Vad som avses med ”Valmöjligheten får därmed anses tillgodose förutsättningen [...]” framstår dock som lite oklart. Som nämnts ovan diskuterar EU-domstolen skattesatser medan Högsta förvaltningsdomstolen diskuterar skat-tebelastning. Mot bakgrund av det ovan sagda uppstår två frågor: Är en SINK-beskattnings alltid mer fördelaktig för den utomlands bosatte än en beskattnings enligt IL? Har det någon betydelse om man studerar de effektiva skattesatserna eller den sammanlagda skattebelastningen vid denna bedömning?

Ett exempel får illustrera. Även idag skulle en tysk student (låt oss kalla henne Wallentina) som kommer till Sverige och arbetar tre veckor som utgångspunkt beskattas enligt SINK med en definitiv källskatt. Lönen är skattepliktig enligt 5 § p 2 SINK. Med en lön på 8 724 kr skulle en källskatt utgå med 1 745 kr. För en svensk student som tar motsvarande jobb skulle grundavdraget medföra att någon skatt inte skulle debiteras. Det sagda innebär inte att ”systemet med källskatt totalt sett är mer fördelaktigt än systemet med ordinarie inkomstskatt”. De två skillnader som går att identifiera i Wallentinas jämfört med Wallentins fall är för det första att skattesatsen idag är 20 % och att den sommaren för tjuugo år sedan då Wallentin vistades i Sverige var 25 %. För det andra finns idag möjligheten för Wallentina att välj att omfattas av det ordinarie beskattningsystemet (IL) i stället för att beskattas enligt SINK.⁴² Gör Wallentina inget val omfattas hon av SINK och får betala 1 745 kr i skatt. Det framstår som att SINK-beskattningsen som utgångspunkt inte alltid är mer fördelaktig.

Frågan blir om bedömningen blir annorlunda om vi även beaktar det tillägg som domstolarna gjorde om den sammanlagda skattebelastningen eller effektiva skattesatsen. Om vi blickar åter på exemplet med Wallentin och Wallentina kan vi konstatera att Wallentina om hon beskattas enligt SINK skulle beskattas med 20 % på 8 724 kr. Om hon skulle bli beskattad enligt IL skulle skattesatsen⁴³ ligga på mellan 25–35 % på motsvarande belopp, eftersom grundavdraget bör återläggas vid beräkningen.⁴⁴ Med en sådan

⁴² Av 5 § st 4 SINK framgår att ”Skattepliktig inkomst enligt denna lag är dock endast sådan inkomst som kulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen.” Av förarbetena framgår dock att detta (ändrat genom SFS 1999:1271), dvs i tiden mellan det att *Wallentin* var i Sverige och EU-domstolen meddelade sin dom, inte innebär en materiell ändring utan endast är en formell anpassning till inkomstskattelagen, se prop. 1999/2000:2 s. 400.

⁴³ Se 65 kap. 4 § IL.

⁴⁴ Se fotnot 41 ovan med vidarehänvisningar, för motsvarande tolkning. För beräkning av grundavdrag se 63 kap. 3 § IL.

tolkning av EU-domstolens uttalande torde således beskattningen av den utomlands bosatte bli förmånligare när den enhetliga skattesatsen om 20 % tillämpas. Här kan dock noteras att jämförelsen haltar. Ovan jämförs Wallentinas två valmöjligheter med varandra. Om Wallentina väljer att bli beskattade enligt IL borde den jämförbara situationen vara en obegränsat skattskyldig person. En obegränsat skattskyldig person betalar mellan 25–35 % i kommunalskatt, men hen har samtidigt rätt till avdrag för exempelvis resor till och från arbetet. Är det orimligt att (om det handlar om högre löner mm) att den obegränsat skattskyldige faktiskt får en lägre effektiv skattesats än 20 %?

Av exemplet med Wallentina ovan synes skattsatsen för en person som beskattas enligt IL bli högre än den som tillämpas enligt SINK, i synnerhet efter år 2015 när skattesatsen sänktes till 20 %.⁴⁵ Vad beträffar den sammanlagda skattebelastningen är jag dock något mer fundersam. Skulle inte situationen kunna uppstå att en obegränsat skattskyldig person har så stora kostnader för intäkternas förvärvande att hen (oaktat att grundavdraget återläggs) faktiskt sammantaget beskattas lindrigare än en begränsat skattskyldig person. I ett sådant fall torde även den effektiva skattesatsen kunna bli lägre. Denna tolkning skulle leda till slutsatsen att man i varje enskilt fall måste göra en individuell prövning för att se att den skattskyldige inte behandlas mindre förmånligt.

Utän att fördjupa oss ytterligare i alla de följdfrågor som *Hirvonen*-målet ger upphov till kan vi dock konstatera att EU-domstolen för första gången låter den skattskyldiges valmöjlighet spela in i restriktionsprövningen. *Wallentin*-målet har i doktrin kritiserats för att EU-domstolen missuppfattat svensk rätt. Kan motsvarande kritik resas mot EU-domstolens tolkning i *Hirvonen*-målet? Det må vara hänt att EU-domstolen har missuppfattat de svenska reglerna och likväl glömt bort *Wallentin*-målet. Även om så må vara fallet kan man tolka domen (med valet av de EU-rättsliga glasögonen på näsan) som att om ett land som har en (i de flesta fallen) förmånlig källbeskattningsreglering och som (garanterar att) inte beskatta(r) utomlands bosatta med en högre skattesats än vad som följer av den beskattning som obegränsat skattskyldiga beskattas enligt, och samtidigt tillåta de skattskyldiga att välja att bli beskattade enligt samma system som de i landet bosatta så neutraliseras de fåtal fall (t.ex. Wallentins) där en eventuell ofördelaktig beskattning föreligger.

Det missförstånd som eventuellt föreligger är att EU-domstolen uppfattar

⁴⁵ Det kan noteras att i mars 2017 lades det fram ett förslag på att skattesatsen skulle höjas till 25 %, se Fi 2017/01368/S1, Höjd särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

det som att den skattskyldige omfattas av ett fördelaktigare system men kan välja ett mindre fördelaktigt system om hen så önskar. Vid en sådan tolkning är lagstiftningen inte oförenlig med unionsrätten och vi torde kunna stämma in i Stig von Bahrs analys som framgår av fotnot 18 ovan.

2.7 *Hünnebeck* – om valet att knyta ihop säcken och återgå till ordningen (?)

I juni 2016 meddelade EU-domstolen ytterligare en dom där den skattskyldiges valmöjlighet beaktades i restriktionsprövningen, mål *Hünnebeck*. Målet rör frågan om beräkning av grundavdrag vid gåvobeskattning i Tyskland för utomlands bosatta personer. Efter att EU-domstolen i tidigare mål konstaterat att de tyska reglerna strider mot EU-rätten⁴⁶ infördes en valmöjlighet för utomlands bosatta att ansöka om (välja) att få det högre grundavdrag som föreskrevs avseende gåvor mellan personer där åtminstone en av dem har hemvist i Tyskland. EU-domstolen konstaterade i målet att införandet av en valmöjlighet som eventuellt skulle kunna innebära att en situation blir förenlig med unionsrätten inte råder bot på den rättsstridighet som vidlåder ett sådant system vilket alltså innefattar en beskattningsmekanism som inte är förenlig med unionsrätten. Därefter upprepar domstolen sin utsago från *Beker*-målet att:⁴⁷ ”detta gäller i ännu högre grad när, såsom i förevarande fall, den mekanism som är oförenlig med unionsrätten också är den som tillämpas med automatik när den skattskyldige inte har gjort något val”.

Målet är belysande på flera sätt. För det första framstår det som att EU-domstolen de facto mycket väl kan ha missuppfattade de svenska reglerna som var föremål för prövning i *Hirvonen* om att den skattskyldige valde SINK-beskattning (vilket inte är fallet). De principer som framkom i *Beker*-målet är således inte överspelade.⁴⁸ För det andra bekräftar målet flera av de oklarheter som följer av *Hirvonen* och som nämnts ovan. Varför kunde den införda valmöjligheten i den svenska SINK-lagen, efter *Wallentin*-målet, neutralisera de diskriminerande reglerna när den införda valmöjligheten i den tyska lagstiftningen, efter *Mattner*-målet, inte kunde neutralisera de diskriminerande tyska reglerna? En förklaring skulle kunna vara att EU-domstolen valde (?) att missuppfatta de svenska reglerna mot bakgrund av de underliggande principer som ligger till grund för de svenska reglerna utgör fundament i den

⁴⁶ Mål *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216. Se även Katia Cejic & Maria Hilling, EU-domstolens domar 2013, SN 2014 s. 440 f. och Martin Berglund (fotnot 31) s. 49 ff.

⁴⁷ *Hünnebeck*, punkt 42.

⁴⁸ Se ovan samt Katia Cejic, The 'Always-Somewhere Approach' in the light of Recent Case Law from the CJEU regarding Swedish tax Rules, in CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2015, Linde Verlag 2016, s. 206 ff.

internationella skatterätten och inte bör (eller kan) ifrågasättas. En alternativ approach, som hade inneburit att EU-domstolens praxis kanske hade kunnat framstå som mer koherent hade varit om EU-domstolen istället för att beakta valmöjligheten i restriktionsprövningen hade valt att analysera huruvida den svenska SINK-lagen hade kunnat rättfärdigas och därefter diskuterat valmöjligheten inom ramen för proportionalitetsprincipen. Som bekant har ytterligare rättfärdigandeargument dykt upp inom rättfärdigandeprövningen sedan 2004 då reglerna var föremål för prövning senast.⁴⁹

3 Avslutning – valet av glasögon

Sammanfattar vi fyra av de fem domar där valmöjligheten har prövats i restriktionsprövningen (*FII, Gielen, Beker* och *Hünnebeck*) kan vi besvara de tre frågor⁵⁰ som ställdes i inledningen till detta festskriftsbidrag med; nej, nej, stor. Denna praxis innebär att om den skattskyldige omfattas av ett fördragsstridigt system så kan inte införandet av en valmöjlighet att omfattas av ett annat system (förenligt eller oförenligt med unionsrätten) neutralisera den första regelns oförenlighet (nej, nej).⁵¹ Av *Beker*-målet framkommer vidare att detta i synnerhet gäller om den skattskyldige omfattas av den oförenliga regleringen i de fall då hen inte har företagit ett aktivt val (stor). Uttalandet från *Beker*-målet upprepades även i mål *Hünnebeck*, varför *Hirvonen*-målet kan ses som avvikande även i denna del.

Hirvonen, som också kan hänföras till de mål där valmöjligheten har prövats i restriktionsprövningen skiljer sig mycket från de fyra fallen ovan. Bevarandet av de tre frågorna blir betydligt svårare, bland annat mot bakgrund av att det förefaller oklart hur EU-domstolen de facto har tolkat det svenska systemet. Eventuellt blir svaren; ja, nej, stor. Detta innebär att på ett principiellt och mer övergripande plan kan den aktuella frågan besvaras på precis motsatt vis från hur den besvarades i de fyra förstnämnda målen. Ytterligare analys krävs för

⁴⁹ Se vidare Katia Cejje, Sweden: the *Hivonen*, the *Pensionfonds Metaal en Technie* and the *X AB v Skatteverket* cases, in ECJ – Recent Developments in Direct Taxation, 2014, Linde Verlag 2015 s. 205–234 för en diskussion om eventuella rättfärdigandeargument i denna situation.

⁵⁰ Frågorna var: Kan en regel som utgör ett hinder göras förenlig med unionsrätten om den görs valfri? Är det förenligt med unionsrätten att välja mellan två hindrande regler? Vilken betydelse har det i denna bedömning om man per automatik omfattas av ett hindrande regelsystem, men genom ett val kan välja ett omfattas av ett icke-diskriminerande system?

⁵¹ Huruvida det var frågan om olika system för beskattning eller om det som prövades var enstaka regler råder det delade meningar om i doktrin. Ben J.M. Terra och Peter J. Wattel synes vara av uppfattningen att åtminstone *Gielen*-målet handlade om enstaka regler (se fotnot 23) s. 995, medan Martin Berglund är av motsatt uppfattning (fotnot 31) s. 117. Jag gör motsvarande tolkning som Martin Berglund.

att förklara varför EU-domstolen kom till denna (förvisso rimliga men) avvikande slutsats i målet. Några olika försök till förklaringar har nämnts ovan.

Även *National Grid Indus* avviker från de ovan nämnda målen på flera sätt. För det första meddelades dom av stor avdelning. För det andra tog EU-domstolen själv upp frågan om valmöjlighet. Valmöjligheten diskuterades i proportionalitetsprövningen, vilket inte gjorts i tidigare (eller senare) mål. Valet att ta upp frågan om den skattskyldiges valmöjligheter i restriktionsprövningen eller i proportionalitetsprövningen faller naturligtvis inte på EU-domstolen utan är nära sammankopplad med hur de olika frågorna ställs till domstolen. De olika utgångarna i målen synes heller inte kunna förklaras av om det handlar om källstatsbeskattning eller hemviststatsbeskattning, inte heller av vilken fördragsfrihet som har aktualiserats eller om det har handlat om företagsbeskattning eller individbeskattning. Valet av vilka glasögon man sätter på sig när man läser dessa domar om den skattskyldiges valmöjlighet synes således inte bidra till ytterligare förståelse eller till att kunna förklara de olikheter som praxis i viss mån ger uttryck för (här tänker jag framförallt på det avvikande mål som *Hirvonen* utgör). Hur EU-domstolen framöver kommer att hantera frågan om den skattskyldiges valmöjlighet ska bli spännande att följa, precis som det ska bli spännande att följa de val som EU står inför med att hantera Storbritanniens brexit. Det ska även bli intressant att följa hur du Christina väljer att tillbringa din pension.

