

# Uppsala University

This is a published version of a paper published in *Skattenytt*.

Citation for the published paper:

Cejie, K. (2010)

"Ny dom av EU-domstolen: återigen dags att ändra SINK och A-SINK?"

*Skattenytt*, 60(7/8): 557-560

Access to the published version may require subscription.

Permanent link to this version:

<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:uu:diva-144868>

DiVA 

<http://uu.diva-portal.org>

KATIA CEJIE

# Ny dom av EU-domstolen – återigen dags att ändra SINK och A-SINK?

## 1 Inledning

Den 18 mars 2010 avkunnade EU-domstolen dom i målet C-440/08 *Gielen*.<sup>1</sup> Domstolen har i målet tagit ställning till huruvida valmöjligheten att inte omfattas av en diskriminerande lagstiftning innebär att de diskriminerande effekter som följer vid tillämpningen av lagstiftningen neutraliseras. Syftet med denna kommentar är att översiktligt referera domen och att ge en kort reflektion kring dess eventuella betydelse för lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) och lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK). Inledningsvis förklaras kort vad som avses med att effekten av en diskriminerande regel neutraliseras.

## 2 EU-domstolen om neutralisering

EU-domstolen gör vanligtvis en prövning i två steg av om en nationell regel utgör ett förbjudet hinder enligt EUF-fördraget. I ett första steg studerar domstolen om de nationella reglerna är diskriminerande/hindrande<sup>2</sup> (restriktionsprövning) och i ett efterföljande steg huruvida reglerna kan rättfärdigas (rättfärdigandeprovning). När det gäller frågan om rättfärdigande av skatte regler på den direkta beskattningens område använder sig domstolen ofta av den s.k. *rule of reason*-doktrinen.<sup>3</sup> Testet innebär något förenklat dels att ett argument för rättfärdigande krävs (tex. att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang), dels att reglerna måste vara proportionerliga.

Under senare år har EU-domstolen börjat att resonera i termer av neutralisering. Att en hindrande regel neutraliseras torde utgöra något annat än att den kan rättfärdigas. I doktrinen har neutraliseringen hänförs till domstolens prövning av frågan om det föreligger ett hinder eller inte (restriktionsprövningen).<sup>4</sup> När en neutralisering har kunnat ske anses inte ett hinder föreligga, eftersom de negativa effekterna har undanröjts. Även detta utgör en skillnad jämfört

<sup>1</sup> C-440/08 *F. Gielen mot Staatssecretaris van Financiën*, 2010-03-18. Målet avgjordes av första avdelningen.

<sup>2</sup> Termerna används i det följande som synonymer.

<sup>3</sup> Se exempelvis Ståhl, K. & Persson Österman, R., EG-skatterätt, Iustus 2006 s. 144 ff.

<sup>4</sup> Cejie, K., Utgör tioårsregeln ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget, SN 2008 s. 265 f.; Hilling, M., Skatteavtalen i EG-domstolens praxis: Skatteavtalens inverkan vid prövningen av interna skattereglars förenlighet med den fria rörligheten, SvSkT 2008/9 s. 624.

med proceduren att rättfärdiga ett hinder. När ett hinder rättfärdigas anses det fortfarande utgöra ett hinder, men väl ett tillåtet sådant.

I domstolens praxis avseende neutralisering är det främst skatteavtalens inverkan på restriktionsprövningen som har fått genomslag.<sup>5</sup> Ett skatteavtal har kunnat neutralisera en i och för sig hindrande regel. I *Gielen*-målet prövades frågan om en stat genom att införa en valmöjlighet (i sin interna rätt) att inte omfattas av en diskriminerande regel kunde innebära att den diskriminerande regeln neutraliserades. Målet refereras i följande avsnitt.

### 3 C-440/08 *Gielen*

Den nederländska lagstiftningen som var föremål för prövning i målet innebar att fysiska personer som saknade hemvist i landet endast beskattades för inkomster som uppbars från landet (källskatt). För entreprenörer gällde att de beskattades för den redovisade vinsten i företaget minskad med ett egenföretagaravdrag. För att erhålla egenföretagaravdraget krävdes att den skattskyldige arbetat minst 1 225 timmar i företaget under ett kalenderår. För en person som saknade hemvist i landet beaktades endast de timmar som lagts ner i den del av företagets verksamhet som bedrevs via ett fast driftställe i Nederländerna. För en person med hemvist i Nederländerna beaktades såväl de timmar som vederbörande lagt ner i en annan medlemsstat som de som lagts ner i Nederländerna. Vidare innehöll den nederländska lagstiftningen en regel som innebar att den som inte hade hemvist i landet, och som omfattades av skattesystemet i en annan medlemsstat där vederbörande hade hemvist, kunde välja att omfattas av det system som tillämpades för skattskyldiga personer med hemvist i landet.<sup>6</sup>

Frågan i målet var huruvida den nederländska regeln, där en åtskillnad gjordes beträffande möjligheten att erhålla en skattefördel (i form av ett egenföretagaravdrag) på grund av hemvist, innebar att en diskriminering förelåg. Om så var fallet var frågan om valmöjligheten att bli behandlad som skattskyldig person med hemvist i landet innebar att diskrimineringen kunde neutraliseras.

I sin restriktionsprövning konstaterade EU-domstolen att den olika beräkningen av timmar som lagts ner i verksamheten beroende av var den skattskyldige hade hemvist innebar en indirekt diskriminering på grund av nationalitet.<sup>7</sup> I efterföljande steg bedömde domstolen om den valmöjlighet som förskrevs i den nederländska rättsordningen kunde medföra att diskrimineringen kunde neutraliseras. Domstolen påpekade inledningsvis att valmöjligheten innebar att en skattskyldig person som saknade hemvist i landet gavs

<sup>5</sup> Domstolen har i tidigare praxis konstaterat att skatteavtal kan neutralisera hindrande regler. Se C-170/05 *Denkavit* p. 47; C-379/05 *Amurta* p. 83; C-265/04 *Bouanich mot Skatteverket* p. 48–56; C-562/07 *Kommissionen mot Spanien* p. 53 och C-540/07 *Kommissionen mot Italien* p. 36–37.

<sup>6</sup> C-440/08 *Gielen* p. 3–9 och 40.

<sup>7</sup> C-440/08 *Gielen* p. 35–48. Domstolen gjorde en s.k. klassisk diskrimineringsanalys.

möjlighet att välja mellan diskriminerande skattebestämmelser<sup>8</sup> och skattebestämmelser som enligt vad som hävdats i målet inte var diskriminerande.<sup>9</sup> Ett sådant val kunde dock inte utesluta de diskriminerande effekter som följde av en tillämpning av de diskriminerande reglerna. Domstolen menade att om ett sådant resonemang skulle godtas skulle det innebära ett åsidosättande av etableringsfriheten (artikel 49 EUF-fördraget) eftersom diskriminerande regler skulle godtas.<sup>10</sup> Domstolen hänvisade till sin tidigare praxis och upprepade att en nationell lagstiftning som inskränker etableringsfriheten förblir oförenlig med EU-rätten även om det är valfritt att omfattas av lagstiftningens tillämpningsområde. Att den skattskyldige som saknar hemvist i landet kan välja att inte omfattas av den diskriminerande lagstiftningen innebär inte att diskrimineringen kan neutraliseras.<sup>11</sup>

#### 4 4 § SINK och 5 a § A-SINK

De nederländska regler som prövades i *Gielen* har vissa likheter med 4 § SINK och 5 a § A-SINK. De svenska reglerna innebär att en begränsat skattskyldig person på egen begäran kan undantas från beskattning enligt SINK/A-SINK och i stället beskattas enligt IL.

De svenska reglerna är ett resultat av en EU-anpassning.<sup>12</sup> Enkelt uttryckt innebär SINK att begränsat skattskyldiga personer beskattas för tjänsteinkomster som har sin källa i Sverige. Skattesatsen är 25 procent på bruttoinkomsten. Några möjligheter till avdrag föreligger inte. Mot bakgrund av EU-domstolens praxis – se t.ex. C-279/93 *Schumacker*, C-107/94 *Asscher*, C-234/01 *Geritse* och C-169/03 *Wallentin* – bedömdes SINK vara oförenlig med de fria rörligheterna i fördraget. I syfte att göra reglerna förenliga med EU-rätten infördes valmöjligheten att bli beskattad enligt IL, i stället för enligt SINK. Att bli beskattad enligt IL innebär en möjlighet att bli beskattad på ett icke-diskriminerande sätt. Ett sådant val innebär exempelvis en möjligheten att tillgodogöra sig kostnadsavdrag och personliga avdrag i vissa fall m.m.<sup>13</sup> Reglerna trädde i kraft den 1 januari 2005.

Motsvarande valmöjlighet infördes den 1 januari 2010 i 5 a § A-SINK, mot bakgrund av EU-domstolens praxis enligt ovan och mot bakgrund av efterföljande praxis såsom t.ex. C-290/04 *Scorpio*, C-345/04 *CELG* m.fl.

<sup>8</sup> I målet prövades inte om de diskriminerande reglerna kunde rättfärdigas. Den nederländska regeringen medgav i sitt skriftliga yttrande att det rörde sig om en diskriminering på grund av var hemvistet var beläget (p. 41 i domen).

<sup>9</sup> Dessa regler prövades inte i målet och det får anses oklart om den skattskyldige hade tjänat på att bli beskattad som bosatt. Domstolen synes inte ha tillmätt denna omständighet någon betydelse.

<sup>10</sup> Även detta uttalande kan stödja slutsatsen att det är skillnad mellan rättfärdigade hinder och hinder som neutraliseras (se avsnitt 2 ovan).

<sup>11</sup> C-440/08 *Gielen* p. 50–54.

<sup>12</sup> Prop. 2004/05:19 Beskattning av utomlands bosatta; prop. 2008/09:182 Beskattning av utomlands bosatta artister, m.fl.

<sup>13</sup> Prop. 2004/05:19 s. 40–49.

## 5 Avslutande kommentar

Rättsfallet *Gielen* kan tolkas som att införandet av en valmöjlighet att inte omfattas av EU-stridiga regler inte neutraliserar den diskriminerande verkan som reglerna har. En liknande valmöjlighet har införts i SINK och A-SINK. Detta torde innebära att SINK och A-SINK fortfarande utgör hinder för EUF-fördragets fria rörligheter. Under den tid som det kan komma att ta för lagstiftaren att rätta till dessa (återigen) EU-stridiga regler uppstår andra problem. Med anledning av detta väcks ytterligare några frågor.

Kan EU-domstolens praxis tolkas som att en person kan välja att bli beskattad enligt SINK eller A-SINK och samtidigt kräva kostnadsavdrag och i vissa fall även personliga avdrag?<sup>14</sup> En sådan tolkning skulle kunna bli mycket förmånlig för den skattskyldige. När det gäller A-SINK beskattas inkomsten endast med 15 procent. Den skattskyldige kan antas ha höga kostnader. Kan EU-domstolens praxis tolkas som att den skattskyldige kan kräva att medges avdrag för sina kostnader i detta fall?<sup>15</sup>

Regeln i A-SINK trädde i kraft den 1 januari 2010. Eventuellt innebär *Gielen*-målet att det återigen är dags att se över reglerna. Kanske bör SINK och A-SINK inte längre behållas. Syftet med reglerna, att underlätta för den skattskyldige och att förenkla hanteringen för Skatteverket, kanske rent av har spelat ut sin roll.

*Katia Cejje är doktorand i finansrätt vid Uppsala universitet och knuten till Centrum för Skatterätt. Katia Cejje är under doktorandtiden tjänstledig från en tjänst som handläggare vid Skatteverket.*

---

<sup>14</sup> De personliga avdragen skulle baseras på den s.k. *Schumacker*-doktrinen och kunna krävas i de fall då inkomsterna uteslutande eller så gott som uteslutande härrör från Sverige.

<sup>15</sup> Se exempelvis C-290/04 *Scorpio* p. 49.