

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4651-12

meddelad i Stockholm den 19 maj 2016

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 14 juni 2012 i mål nr 2883-11

SAKEN

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller Skatteverkets överklagande och förklarar att AA inte är berättigad till skattereduktion för underskott av kapital och fackföreningsavgift mot skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår AAs yrkande om ersättning för kostnader i målet.

Dok.Id 171761

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaförvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

Personer som är bosatta utomlands men uppbär arbetsinkomster och vissa andra inkomster från Sverige beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK. Det innebär att det tas ut en definitiv källskatt om för närvarande 20 procent på bruttoinkomsterna. De har således inte någon rätt till avdrag eller skattereduktion.

Sedan 2005 kan dessa personer välja att i stället få sina inkomster beskattade enligt inkomstskattelagen (1999:1229), dvs. enligt det ordinarie inkomstskattesystemet.

Efter att ha bott och arbetat i Sverige under hela sitt yrkesliv flyttade AA från Sverige till Finland i september 2000. Under återstoden av året och under åren 2001–2005 bodde hon i Finland, men fick hela sin inkomst från Sverige i form av pension, livränta och sjukersättning. AA beskattades för dessa inkomster som begränsat skattskyldig enligt SINK.

Sedan AA begärt att få samma skatteförmåner som i Sverige bosatta och att hon skulle medges vissa avdrag beslutade kammarrätten bl.a. att hennes tjänsteinkomster skulle beskattas enligt reglerna i inkomstskattelagen och att hon skulle medges avdrag för räntor samt skattereduktion för fackföreningsavgift.

Skatteverkets beslut efter kammarrättens dom medförde att AA fick ytterligare skatt att betala.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljade AA resning och upphävde kammarrättens dom i de delar som avsåg beskattning enligt inkomstskattelagen. I dessa delar återförvisades målet till kammarrätten för förnyad prövning i sak, varvid beskattning enligt Högsta förvaltningsdomstolen skulle ske enligt SINK med de avvikelser från detta regelsystem som kunde föranledas av EU-rätten.

Mål nr
4651-12

Kammarrätten beslutade i det nu överklagade avgörandet att AA skulle beskattas enligt SINK och att hon med hänsyn till EU-rätten skulle medges avdrag för räntor samt medges skattereduktion för underskott av kapital och fackföreningsavgift mot skatt enligt SINK.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket överklagar beskattningen för inkomståret 2005 och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att AA inte är berättigad till skattereduktion för underskott av kapital och för fackföreningsavgift mot skatt enligt SINK.

Skatteverket anför bl.a. följande.

AA har möjlighet att välja att beskattas enligt inkomstskattelagen med rätt till sådana skattereduktioner. Ett definitivt källskattesystem som SINK, med såväl administrativa som skattemässiga fördelar, förutsätter till sin natur att något avdrag för kostnader inte medges. Kammarrätten har dragit alltför långt-gående slutsatser av EU-domstolens dom Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) vad gäller det tillåtna i att ha skilda beskattningsregler för begränsat och obegränsat skattskyldiga.

AA anser att överklagandet ska avslås och yrkar ersättning för sina kostnader i målet avseende telefonsamtal, kopiering, brevpapper, porto, bilresor samt ränta.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad målet gäller

Målet gäller om det är förenligt med unionsrätten att beskatta en utomlands bosatt person som förvärvat hela eller så gott som hela sin inkomst i Sverige enligt bestämmelserna i SINK, med en låg skattesats men utan rätt till avdrag och skattereduktioner, om den skattskyldige har möjlighet att utnyttja dessa skattelättnader genom att välja att omfattas av det ordinarie inkomstskattesystemet.

Den svenska lagstiftningen

I 3 § SINK anges att fysiska personer som är bosatta utomlands är skattskyldiga här om de uppbär inkomst som är skattepliktig enligt lagen. Enligt 2 § avses med bosatt utomlands fysiska personer som är begränsat skattskyldiga. De skattepliktiga inkomsterna räknas upp i 5 § och omfattar olika inkomster i inkomstslaget tjänst, bl.a. ersättning i form av pension. Några avdrag medges inte och skattereduktion får inte räknas av mot skatten.

Skatten är en definitiv källskatt, vilket innebär att den som uppbär inkomsten inte är deklarationsskyldig. I de flesta fall ska den som betalar ut ersättningen göra skatteavdrag samt redovisa och betala in skatten till Skatteverket. Skattesatsen för det aktuella året var 25 procent.

Enligt 4 § SINK jämförd med 3 kap. 18 § första stycket 1 inkomstskattelagen finns en möjlighet för utomlands bosatta att begära att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK. Den skattskyldige kan därmed få göra avdrag för utgifter för att förvärva inkomsterna. För dem som erhållit hela eller så gott som hela sin förvärvsinkomst i Sverige finns vidare rätt till grundavdrag och vissa andra s.k. personliga avdrag.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att hämta in förhandsavgörande från EU-domstolen och ställde följande fråga.

Utgör artikel 45 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, FEUF, hinder mot bestämmelser i en medlemsstats lagstiftning som innebär att en person bosatt i en annan medlemsstat – som förvärvat hela eller så gott som hela sin inkomst i den förstnämnda medlemsstaten – kan välja mellan två helt olika beskattningsformer, nämligen att antingen beskattas genom en källskatt med en lägre skattesats men utan rätt till sådana skattelättnader som gäller vid tillämpningen av det

Mål nr
4651-12

ordinarie inkomstskattesystemet eller att beskattas för sina inkomster enligt detta system och därmed kunna utnyttja skattelättnaderna i fråga?

EU-domstolen meddelade dom den 19 november 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765).

Domstolen konstaterade inledningsvis att en pensionär som flyttar från den medlemsstat där han eller hon har tillbringat hela sitt yrkesverksamma liv till en annan medlemsstat inte omfattas av den fria rörligheten som garanteras i artikel 45 FEUF, men kan stödja sig på rätten till fri rörlighet i egenskap av unionsmedborgare enligt artikel 21 FEUF (punkt 21).

EU-domstolen jämförde förhållandena i målet med vad som gällde i det tidigare avgjorda målet Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). I det målet var det fråga om skattebestämmelser för utomlands bosatta personer som var diskriminerande och domstolen ansåg att det val som stod till förfogande för de skattskyldiga att omfattas av samma bestämmelser som bosatta i landet inte kunde neutralisera diskrimineringen. Detta utgjorde enligt domstolen en avgörande skillnad jämfört med förhållandena för utomlands bosatta personer som väljer att omfattas av systemet med källskatt enligt SINK, eftersom denna beskattning i allmänhet är lindrigare än vad som gäller för motsvarande inkomster för bosatta i landet (punkt 38–42).

EU-domstolen framhöll vidare att systemet med källskatt totalt sett är mer fördelaktigt än det ordinarie inkomstskattesystemet och kräver mindre av utomlands bosatta skattskyldiga än vad som krävs av skattskyldiga som är bosatta i Sverige (punkt 43). Att inte medge avdrag för personliga förhållanden ska godtas som en inneboende del av systemet med källskatt eftersom det syftar både till att förenkla administrationen för Skatteverket och till att underlätta för den utomlands bosatta skattskyldige (punkt 46). Det är följaktligen i linje med systemet med källskatt att inte alla utgifter som en skattskyldig har haft kan beaktas vid detta slag av beskattning, eftersom skatten uppbärs hos den som betalar ut nationella förmåner i källstaten. Denne kan inte förutsättas ta hänsyn till vissa specifika

utgifter och att beakta samtliga dessa skulle strida mot det syfte att förenkla förfarandet som ligger bakom systemet med källskatt (punkt 47).

Domstolen besvarade därefter frågan på följande sätt:

Det utgör inte diskriminering i strid med artikel 21 FEUF att utomlands bosatta skattskyldiga – som får merparten av sina inkomster från källstaten och som har valt systemet med källskatt – vid inkomstbeskattningen inte medges samma avdragsmöjligheter avseende personliga förhållanden som de som medges skattskyldiga bosatta i landet inom ramen för systemet med ordinarie inkomstskatt, då den sammanlagda skattebelastningen för utomlands bosatta skattskyldiga inte är högre än för skattskyldiga bosatta i landet och personer som likställs med dessa och som befinner sig i en jämförbar situation.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Genom EU-domstolens avgörande är det klarlagt att det är förenligt med unionsrätten att utomlands bosatta personer som har valt att bli beskattade för sina inkomster enligt bestämmelserna i SINK inte medges samma avdragsmöjligheter som i landet bosatta personer har enligt inkomstskattelagen. 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.

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

Mål nr
4651-12

AA har valt att beskattas enligt SINK i stället för enligt inkomstskattelagen. Hon kan då varken med stöd av unionsrätt eller nationell rätt göra anspråk på de avdragsmöjligheter som medges enligt inkomstskattelagen. Hon är således inte berättigad till skattereduktion för underskott av kapital eller för fackföreningsavgift. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas.

Ersättning för kostnader

Enligt 4 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. får ersättning inte beviljas för bl.a. den skattskyldiges eget arbete, tidsspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet. De kostnader som AA har yrkat ersättning för är således inte ersättningsgilla. Hennes yrkande ska därför avslås.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Eskil Nord, Christer Silfverberg, Inga-Lill Askersjö och Mari Andersson.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Ingrid Björnsson.