

HFD 2016 ref. 36

Det har ansetts förenligt med unionsrätten att beskatta en utomlands bosatt person som har förvärvat hela sin inkomst i Sverige med källskatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, när den skattskyldige har haft rätt att välja att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen.

3 och 4 §§ lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, 3 kap. 18 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 maj 2016 följande dom (mål nr 4651-12).

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 H.H. 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. H.H. beskattades för dessa inkomster som begränsat skattskyldig enligt SINK.

Sedan H.H. 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 H.H. fick ytterligare skatt att betala.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljade H.H. 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.

Kammarrätten beslutade i det nu överklagade avgörandet att H.H. 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 H.H. inte är berättigad till skattereduktion för underskott av kapital och för fackföreningsavgift mot skatt enligt SINK. Skatteverket anför bl.a. följande.

H.H. 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 långtgående 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.

H.H. anser att överklagandet ska avslås och yrkar ersättning för sina kostnader i målet avseende telefonsamtal, kopiering, brev, 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 uppber 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 uppber 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 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 skatt-skyldiga 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.

H.H. 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 H.H. har yrkat ersättning för är således inte ersättningsgilla. Hennes yrkande ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller Skatteverkets överklagande och förklarar att H.H. 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 H.H:s yrkande om ersättning för kostnader i målet.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Nord, Silfverberg, Askersjö* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Ingrid Björnsson.

Länsrätten i Stockholms län (2006-12-15, ordförande Lagercrantz):

Länsrättens bedömning

Av de avdrag som i den nya lagen medgivits begränsat skattskyldiga är H.H. endast berättigad till grundavdrag. Avdrag för räntekostnader erlagda i Finland kan inte medges eftersom sådana avdrag inte finns med i den lag som Sverige har stiftat för att den skall anpassas till EG-rätten. Den av H.H. åberopade EG-domen föranleder ingen annan bedömning. H.H. skulle således inte påföras lägre skatt än den som påförts enligt SINK. Överklagandet skall därför avslås. – Länsrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2012-06-14, Hammar, Schömer och Gokall):

[text här utelämnad]

Beskatning enligt SINK

I målen är ostridigt att H.H. har varit begränsat skattskyldig under hela den i målen aktuella perioden. Något skäl att i detta avseende göra någon

annan bedömning än parterna finns inte. Av utredningen framgår att hennes inkomster utgjorts av svensk pension, livränta och sjukersättning. För dessa inkomster ska hon beskattas enligt SINK. Vad beträffar inkomståren 2000-2004 följer detta av 3 och 5 §§ SINK i de lydelse som är tillämpliga i målen. Vad gäller inkomståret 2005 följer detta av nyss nämnda bestämmelser samt av att H.H. inte, med stöd av 4 § samma lag, begärt att istället vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen.

Bostadsräntor, mediciner, sjukvård, hushållshjälp och fackavgifter – den svenska lagstiftningen

Fråga i målen är då om H.H. ska medges avdrag eller skattereduktion avseende bostadsräntor och fackföreningsavgifter samt för kostnader som hon har haft för mediciner, sjukvård och hushållshjälp.

Kammarrätten redogör inledningsvis för i vilken utsträckning den i målen tillämpliga svenska lagstiftningen innebär att en i Sverige bosatt och därmed obegränsat skattskyldig person vars inkomster motsvarar H.H:s beviljas avdrag eller skattereduktioner till följd av att han eller hon har sådana kostnader som är aktuella i målen, medan en person som inte är bosatt i Sverige och som, likt H.H., är begränsat skattskyldig nekats avdrag eller skattereduktioner på den grunden att han eller hon inte är bosatt här i landet.

[text här utelämnad]

Den svenska lagstiftningens förenlighet med EU-rätten

Frågan är då om de regler enligt vilka H.H. varken har rätt till avdrag eller skattereduktion hänförliga till hennes kostnader för bostadsräntor eller skattereduktion avseende fackföreningsavgifter är förenliga med bestämmelserna om fri rörlighet för personer i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG) i tillämplig lydelse.

Artikel 39 EG

I artikel 39 EG (nuvarande artikel 45 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt) anges att den fria rörligheten för arbetstagare ska säkerställas inom gemenskapen. Denna fria rörlighet ska innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet ska avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.

I målen har inte framkommit annat än att H.H., som är finsk medborgare, under hela sitt yrkesverksamma liv har arbetat i Sverige. Därefter har hon, år 2000, flyttat till Finland, där hon bott under den period som är aktuell i målen. Hennes inkomster har under den aktuella perioden utgjorts av ersättningar som får antas ha utgått på grund av att hon tidigare varit anställd i Sverige. Kammarrätten finner därför att artikel 39 EG är tillämplig på den situation i vilken hon befunnit sig under den i målen aktuella tiden (jfr EU-domstolens dom i mål C-302/98, Seherer, p. 29-30 och p. 35).

Enligt fast praxis från EU-domstolen tar fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare inte endast sikte på öppen diskriminering i form av olikbehandling på grund av nationalitet utan även på dold diskriminering i form av olikbehandling på grund av till exempel bosättning. En negativ särbehandling av personer som är bosatta i andra medlemsländer kan således komma i konflikt med artikel 39 EG.

Diskriminering

Av EU-domstolens fasta praxis följer att diskriminering föreligger när olika regler tillämpas i jämförbara situationer och när samma regel tillämpas i situationer som inte är jämförbara. I fråga om direkta skatter har EU-domstolen visserligen uttalat att personer som har hemvist i ett visst land och personer som saknar hemvist i detta land generellt sett inte befinner sig i jämförbara situationer (se EU-domstolens dom i mål C-279/93, Schumacker, p. 31). EU-domstolen har dock också förtydligat detta uttalande och förklarat att när det finns en skattemässig fördel som inte beviljas dem som saknar hemvist i landet, kan en skillnad i behandling mellan dessa två kategorier av skattskyldiga personer klassificeras som diskriminering i den mening som avses i fördraget när det inte finns någon objektiv skillnad mellan situationerna som berättigar en skillnad i behandlingen i detta avseende mellan de båda kategorierna (se EU-domstolens dom i mål C-107/94, Asscher, p. 42 och EU-domstolens dom i mål C-527/06, Renneberg, p. 60).

Såvitt gäller skattemässiga fördelar som återspeglar ett beaktande av den skattskyldiges familjesituation och hans eller hennes personliga förhållanden, vari inkluderas skatteförmågan, följer det av EU-domstolens praxis att det inte finns någon objektiv skillnad mellan en utomlands bosatt person och en invånare i landet som utövar en jämförbar avlönad verksamhet när den utomlands bosatte inte uppbär någon nämnvärd inkomst i sin hemviststat och får större delen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet som utövas i anställningsstaten tillika beskattningsstaten. Detta gäller under förutsättning att de aktuella förmånerna inte kan beviljas av hemviststaten (se EU-domstolens dom i mål C-279/93, Schumacker, p. 36 och EU-domstolens dom i mål C-182/06, Lakebrink, p. 34). Diskrimineringen består då i att den utomlands bosattes personliga förhållanden och familjesituation varken beaktas i hemviststaten eller i anställningsstaten. Resonemanget kan enligt EU-domstolen tillämpas också på en situation där de skattepliktiga inkomsterna utgörs av en pension (se EU-domstolens dom i mål C-520/04, Turpeinen, p. 28-29).

EU-domstolens dom i mål C-169/03, Wallentin, avsåg en person vars inkomster skulle beskattas enligt SINK och som därför hade nekats grundavdrag. I domen slog EU-domstolen fast att artikel 39 EG utgör hinder för att det i lagstiftningen i en medlemsstat föreskrivs att fysiska personer som inte anses vara skatterättsligt bosatta i den medlemsstaten, men som uppbär inkomst från arbete där, beskattas genom en källskatt så beskaffad att grundavdrag eller andra avdrag avseende personliga förhållanden inte medges. Detta medan de i landet bosatta har rätt till sådana avdrag vid ordinarie taxering till inkomstskatt för all inkomst de förvärvat i medlemsstaten och utomlands och de personer som inte är bosatta i den stat där beskattningen sker, i bosättningsstaten endast har uppburit medel som till sin natur inte inkomstbeskattas. Detta konstaterade EU-domstolen gäller oberoende av de olika skattesatser som tillämpas för den särskilda inkomstskatten och den allmänna inkomstskatten (se domen i målet, p. 17).

I sin dom i mål C-527/06, Renneberg, fann EU-domstolen att artikel 39 EG utgjorde hinder för den nederländska lagstiftning som var aktuell i målet. Enligt denna lagstiftning kunde en skattskyldig, som saknade

hemvist i Nederländerna men som uppbar huvuddelen av sin skattepliktiga inkomst där, vid fastställandet av beskattningsunderlaget avseende denna inkomst i Nederländerna inte yrka avdrag för ett underskott avseende ett av honom ägt hus för bostadsändamål som var beläget i Belgien. Däremot fick en person med hemvist i Nederländerna göra ett sådant avdrag för underskott vid fastställandet av underlaget för sin inkomstbeskattning.

I målen har inte framkommit att H.H. har några andra inkomster än den svenska pension, livränta och sjukersättning som hon beskattas för i Sverige. Det saknas mot denna bakgrund skäl att anta att hennes utgifter för bostadsräntor beaktats vid någon form av inkomstbeskattning i Finland. Det har heller inte framkommit någonting som tyder på att utgifterna beaktats vid någon annan form av beskattning i detta land. Av EU-domstolens dom i mål C-527/06, Renneberg, kan slutsatsen dras att rätten att dra av ränteutgifter hänförliga till en privatbostad utgör en skatteförmån som är knuten till skatteförmågan hos en skattskyldig person. Samma slutsats kan enligt kammarrättens mening dras vad beträffar rätten att från den skatt som belöper på den skattskyldiges inkomster av tjänst avräkna del av ett underskott i kapital som uppkommit på grund av att avdrag medges för sådana ränteutgifter. Detta innebär att det, såvitt avser dessa skatteförmåner, inte föreligger några objektiva skillnader mellan H.H. och en i Sverige bosatt person vars inkomstförhållanden motsvarar hennes.

Även vad gäller förmånen i form av skattereduktion avseende fackföreningsavgifter finner kammarrätten, mot bakgrund av att H.H. får samtliga inkomster från svensk pension, livränta och sjukersättning och att avgifterna inte kan antas ha beaktats vid beskattning i Finland, att det inte framkommit någon objektiv skillnad mellan H.H:s situation och situationen för en obegränsat skattskyldig person med motsvarande inkomster.

En tillämpning av de i målen aktuella svenska bestämmelserna om ränteavdrag och om skattereduktion för underskott av kapital och fackföreningsavgifter i en sådan situation som den i vilken H.H. befinner sig innebär därför en dold diskriminering som i princip är förbjuden enligt artikel 39 EG.

Rättfärdigande

Frågan är då om det föreligger någon grund för rättfärdigande som innebär att reglerna ändå kan godtas och tillämpas i H.H:s situation.

Skatteverket har anfört att det finns möjlighet för den som är begränsat skattskyldig att välja beskattningsordning vad gäller tjänsteinkomster, det vill säga möjlighet att välja mellan att beskattas enligt SINK med en lägre skattesats utan rätt till kostnadsavdrag eller att beskattas med en högre progressiv skatt med rätt till vissa kostnadsavdrag avseende intäkternas förvärvande och vissa personliga kostnader enligt inkomstskattelagen. Verket har också anfört att skatteuttaget för de aktuella åren i H.H:s fall blir lägre vid beskattning enligt SINK än vid beskattning enligt inkomstskattelagen.

Eftersom möjligheten att välja att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen istället för enligt SINK, vilken infördes först den 1 januari 2005, endast gäller inkomster som upp bärs efter utgången av år 2004 och därmed endast för ett av de i förevarande mål aktuella inkomståren prö-

var kammarrätten först vilken betydelse det har att skatteuttaget för samtliga i målen aktuella inkomstår blir lägre om beskattning sker enligt SINK än om beskattning sker enligt de regler som gäller för obegränsat skattskyldiga.

Vad beträffar denna invändning konstaterar kammarrätten inledningsvis följande. Det förhållandet att den skatt som H.H. erlagt enligt SINK är lägre än den skatt som hon ska betala enligt de beslut om taxeringsåtgärder som fattades sedan kammarrätten funnit att hon skulle beskattas enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt respektive inkomstskattelagen och därvid medges skattereduktion avseende underskott av kapital och fackföreningsavgifter beror på samspelet mellan ett flertal olika regler. Vad gäller reglerna i SINK kan det konstateras dels att skattesatsen endast är 25 procent, dels att skattskyldigheten för pensioner och sjukersättning är begränsad. Vad beträffar inkomståren 2000-2002 har begränsningen varit utformad på ett sådant sätt att den ska motsvara det särskilda grundavdrag som obegränsat skattskyldiga pensionärer haft rätt till under motsvarande period. Det skattefria beloppet har dock inte utformats på ett sådant sätt att det, vid vissa inkomstnivåer, avtrappas på samma sätt som det särskilda grundavdraget (se prop. 1990/91:54 s. 287). Vad gäller inkomståren 2003-2005 har begränsningen syftat till att ge en motsvarighet till högsta möjliga grundavdrag som en obegränsat skattskyldig kan få (se prop. 2001/02:154 s. 11). Vad gäller de regler som blir tillämpliga om beskattning inte ska ske enligt SINK kan det konstateras att skatten förstås påverkas av rätten till grundavdrag och av den högre skattesatsen. Härtill kommer dock ytterligare skattekonsekvenser, bland annat på grund av vad som föreskrivs i bestämmelserna om allmän pensionsavgift i lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift och i bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) respektive inkomstskattelagen om avdrag och skattereduktion för allmän pensionsavgift.

Det framgår av fast rättspraxis från EU-domstolen att skattemässigt missgynnande som strider mot en grundläggande frihet inte kan vara berättigat av att det förekommer andra skatteförmåner (se EU-domstolens dom i mål C-385/00, de Groot, p. 97). Det förhållandet att den totala beskattningen blir lägre enligt SINK än enligt kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt respektive inkomstskattelagen kan därför inte i och för sig berättiga den diskriminering som är aktuell i målen.

EU-domstolen har visserligen godtagit att behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan rättfärdiga en inskränkning i utövandet av de grundläggande rättigheter som garanteras i fördraget. För att ett argument grundat på ett sådant rättfärdigande ska kunna godtas krävs dock att det finns ett direkt samband mellan en skattefördel och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag. Bedömningen av om detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågakvarande lagstiftningen (se EU-domstolens dom i mål C-418/07, Papillon, p. 43-44).

Frågan är alltså om det finns ett sådant direkt samband mellan de skattefördelar som är aktuella i förevarande mål och ett visst skatteuttag som krävs för att diskrimineringen av H.H. ska kunna godtas på grund av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang

Vad beträffar rätten till avdrag för ränteutgifter i inkomstslaget kapital har den svenska lagstiftaren tidigare framfört argumentet att begränsat skattskyldiga inte är skattskyldiga för ränteinkomster som stöd för att de inte ska ha någon avdragsrätt för utgiftsräntor (se prop. 2004/05:19 s. 48).

Det skulle alltså kunna vara tänkbart att argumentera för att den aktuella fördelen kompenseras av ett skatteuttag i form av skattskyldighet för motsvarande inkomster. Detta argument kan dock inte godtas för att rättfärdiga att H.H. saknar rätt till avdrag för sina ränteutgifter, eftersom hon inte har några ränteinkomster. I sin dom i mål C-182/06, Lakebrink, har EU-domstolen nämligen underkänt motsvarande argumentation i ett fall där de skattskyldiga, som hade ett utländskt underskott som inte var hänförligt till inkomstslaget tjänst och som inte beaktades vid fastställandet av den skattesats som skulle tillämpas på deras inkomster, inte skulle ha varit skattskyldiga för ett utländskt överskott som inte var hänförligt till detta inkomstslag om de hade haft något sådant överskott (se nämnda dom, p. 19-24 jfr prop. 2007/08:24 s. 32).

Rätten till skattereduktion för underskott av kapital innebär och får anses syfta till att bland annat ränteutgifter ska kunna utnyttjas skattemässigt oavsett om den skattskyldige har inkomster av kapital eller om han eller hon enbart har förvärvsinkomster. Kammarrätten kan inte finna att det finns något direkt samband mellan denna skattemässiga förmån och ett visst skatteuttag, vilket skulle äventyras om H.H., som saknar inkomster av kapital men har sådana inkomster som betraktas som förvärvsinkomster, skulle beviljas skattereduktion avseende underskott av kapital.

Rätten till skattereduktion för fackföreningsavgifter syftar till att uppnå likställdhet i den skattemässiga behandlingen av medlemsavgifter till arbetsgivarorganisationer och medlemsavgifter till fackföreningar (se prop. 2001/02:36 s. 8). Inte heller vad gäller denna förmån kan kammarrätten, mot bakgrund av syftet med skattereduktionen, finna att det finns något direkt samband med ett visst skatteuttag, vilket skulle äventyras om H.H., som saknar inkomster av kapital men har sådana inkomster som betraktas som förvärvsinkomster, skulle beviljas skattereduktion avseende underskott av kapital.

Kammarrätten finner sammanfattningsvis att de i målen aktuella in-skränkningarna inte kan godtas på grund av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

Vad härefter gäller den möjlighet att välja att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen istället för enligt SINK som enligt vad som nämnts ovan gäller för inkomståret 2005 noterar kammarrätten inledningsvis följande. Även om H.H. skulle utnyttja denna valmöjlighet för inkomståret 2005 skulle hon inte, eftersom hon är begränsat skattskyldig, ha rätt till avdrag för ränteutgifter (se 42 kap. 1 § inkomstskattelagen i tillämplig lydelse). Hon skulle därmed inte heller kunna få någon skattereduktion avseende underskott av kapital. Möjligheten att välja att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen istället för enligt SINK utgör således inte i dessa avseenden någon skillnad vad beträffar den skattemässiga behandlingen av H.H.

Vad beträffar fackföreningsavgifterna skulle H.H. visserligen, genom att välja att bli beskattad enligt inkomstskattelagen, få rätt till skattere-

duktion. Frågan är dock om detta innebär att hon kan nekas skattereduktion om hon inte utnyttjar denna valmöjlighet.

I EU-domstolens mål C-440/08, Gielen, var frågan om det förhållandet att en skattskyldig person som hade hemvist i Tyskland och som enligt nederländsk rätt hade möjlighet att välja mellan skattebestämmelser som innebär ett åsidosättande av artikel 49 FEUF, det vill säga av etableringsfriheten, och skattebestämmelser som enligt uppgift inte innebär ett sådant åsidosättande innebär att de först nämnda skattebestämmelserna kunde godtas. EU-domstolen uttalade att ett sådant val i det aktuella fallet inte kunde utesluta de diskriminerande effekter som följde vid tillämpningen av de diskriminerande skattebestämmelserna. Om det antogs att valet ledde till en sådan effekt skulle det nämligen få till följd att skattebestämmelser godtas trots att de i sig, på grund av sin diskriminerande karaktär, innebär ett åsidosättande av artikel 49 FEUF. EU-domstolen påpekade att nationell lagstiftning som inskränker etableringsfriheten förblir oförenlig med unionslagstiftningen, även om det är valfritt att omfattas av lagstiftningens tillämpningsområde (se EU-domstolens dom i målet, p. 51-53). Kammarrätten kan inte finna någon anledning att inte tillämpa samma synsätt när fråga är om rätten till fri rörlighet för arbetstagare.

Enligt kammarrättens mening föreligger heller inte någon annan grund för rättfärdigande av de i målen aktuella diskriminerande besluten. Att neka H.H. avdrag för ränteutgifter hänförliga till hennes privatbostad, skattereduktion avseende det underskott som därmed uppkommer och skattereduktion avseende hennes fackföreningsavgifter är därmed oförenligt med artikel 39 EG.

[text här utelämnad]

– Kammarrätten förklarar att H.H. har rätt till avdrag för räntor i inkomstslaget kapital med 32 958 kr inkomståret 2001, med 37 158 kr inkomståret 2002, med 29 449 kr inkomståret 2003, med 26 021 kr inkomståret 2004, med 25 271 kr inkomståret 2005 samt med 15 714 kr inkomståret 2000 i den mån hon inte redan – som obegränsat skattskyldig i Sverige under de första åtta månaderna av inkomståret 2000 – har medgetts avdrag härför. – Kammarrätten förklarar att H.H. har rätt till skattereduktion med 30 procent av det underskott av kapital som uppkommer till följd av att hon medges avdrag för ovanstående ränteutgifter. – Kammarrätten förklarar att H.H. har rätt till skattereduktion avseende fackföreningsavgifter med 141 kr inkomståret 2002, 517 kr inkomståret 2003, 300 kr inkomståret 2004 och 300 kr inkomståret 2005.