

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 1 juli 2004*

I mål C-169/03

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Regeringsrätten (Sverige), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Florian W. Wallentin

och

Riksskatteverket,

angående tolkningen av artikel 39 EG,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann (referent) samt domarna A. La Pergola, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta och K. Lenaerts,

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: R. Grass,

* Rättegångsspråk: svenska.

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Florian W. Wallentin, genom honom själv,
- Riksskatteverket, genom T. Wallén, i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och C. Mercier, båda i egenskap av ombud,
- Finlands regering, genom A. Guimaraes-Purokoski, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och K. Simonsson, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 11 mars 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Regeringsrätten har, genom beslut av den 10 april 2003 som inkom till domstolens kansli den 14 april samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga angående tolkningen av artikel 39 EG för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i svensk rätt angående påförandet av en särskild inkomstskatt för personer som är bosatta i utlandet i vissa avseenden kan anses strida mot denna artikel.

- 2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Florian Wallentin och Riksskatteverket.

Tillämpliga bestämmelser, tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 3 Florian Wallentin är tysk medborgare och var vid tidpunkten när omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inträffade bosatt i Tyskland, där han bedrev studier. Han uppbar från sina föräldrar varje månad ett belopp på 650 DEM och han erhöll även ett stipendium från tyska staten på 350 DEM per månad till täckande av kostnader för kost och logi. Enligt tysk skattelagstiftning utgjorde dessa belopp till sin natur inte någon skattepliktig inkomst.
- 4 Mellan den 3 och den 25 juli 1996 genomförde Florian Wallentin en avlönad praktik vid Svenska kyrkan. Av denna anledning vistades han i Sverige den 1 juli–20 augusti 1996. Han uppbar en tjänsteinkomst på 8 724 SEK från Svenska kyrkan för sitt praktikantarbete.
- 5 Florian Wallentin begärde hos den svenska skattemyndigheten att detta belopp skulle undantas från inkomstbeskattning. Hans begäran avslogs av nämnda myndighet, som angav att det ifrågavarande beloppet skulle inkomstbeskattas med 25 procent med stöd av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (nedan kallad SINK-lagen). I denna lag regleras inskränkt skattskyldighet för inkomstskatt.
- 6 SINK-lagen är tillämplig på personer som är bosatta i utlandet och som under kortvariga vistelser i Sverige understigande sex månader per år uppbar inkomst där. Skatten tas ut i form av en definitiv källskatt, och rätt till avdrag eller grundavdrag

med hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden saknas. I gengäld är skattesatsen för den särskilda inkomstskatten lägre än den skattesats som tillämpas för den allmänna inkomstskatten. Den senare är visserligen progressiv men uppgår enligt den hänskjutande domstolen till omkring 30 procent.

- 7 De personer som är bosatta i Sverige i mer än sex månader per år och som är skattskyldiga för allmän inkomstskatt (oinskränkt skattskyldighet) medges ett grundavdrag. För det ifrågavarande beskattningsåret uppgick grundavdraget till 8 600 SEK. Grundavdrag med hela detta belopp medges endast för personer som har varit bosatta i Sverige under ett helt beskattningsår. För bosättningsperioder som är kortare än så, men som överstiger sex månader, proportioneras grundavdraget i förhållande till det antal månader som vistelsen i Sverige varat.
- 8 Florian Wallentin anser att det föreligger en otillåten diskriminering enligt artikel 39 EG på grund av att endast oinskränkt skattskyldiga personer medges grundavdrag medan inskränkt skattskyldiga personer inte har rätt till detta.
- 9 Florian Wallentin överklagade skattemyndighetens beslut hos Länsrätten i Norrbottens län, som biföll hans talan. Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom till Kammarrätten i Sundsvall, som biföll skattemyndighetens talan, varpå Florian Wallentin överklagade kammarrättens dom till Regeringsrätten. Regeringsrätten fann att det var oklart huruvida den ifrågavarande lagstiftningen strider mot artikel 39 EG och har därför ställt följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

”Skall artikel 39 i EG-fördraget tolkas så att det föreligger hinder mot att det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs att fysiska personer, som skattemässigt inte anses bosatta i landet men som inom landet uppbär inkomst av arbete (inskränkt skattskyldighet), beskattas genom en källskatt så beskaffad att grundavdrag eller andra avdrag avseende personliga förhållanden inte medges, medan de i landet bosatta har rätt till sådana avdrag vid ordinarie taxering till inkomstskatt för all

inkomst de i medlemsstaten och utomlands förvärvat (oinskränkt skattskyldighet), men där de förstnämndas avsaknad av rätt till grundavdrag m.m. beaktats genom en lägre skattesats än vad som gäller för i landet bosatta skattskyldiga?”

Svaret på tolkningsfrågan

Yttranden som har inkommit till domstolen

- 10 Riksskatteverket samt den franska och den finska regeringen har på grundval av domarna av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), och av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933), gjort gällande att det är befogat att göra åtskillnad mellan oinskränkt och inskränkt skattskyldiga för inkomstskatt, eftersom dessa skattskyldiga inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer, vare sig i fråga om inkomstkällan eller deras personliga skatteförmåga och inte heller i fråga om deras personliga förhållanden eller familjesituation. Av EG-domstolens rättspraxis följer att en i staten icke bosatt persons skatteförmåga, vilken skall fastställas med beaktande av dennes samtliga inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, lättast bedöms på den plats där denne har centrum för sina levnadsintressen. Denna plats motsvaras i allmänhet av den plats där den skattskyldige är bosatt. Vägran att medge det ifrågavarande grundavdraget är alltså inte diskriminerande.
- 11 Enligt Riksskatteverket kan Florian Wallentin inte hävda att han befinner sig i en situation som är jämförbar med den som personer som är bosatta i Sverige befinner sig i. Hans situation skall snarare jämföras med den situation som personer som har

bott och arbetat i Sverige under en del av året, och som således medges en proportionell del av grundavdraget, befinner sig i. Florian Wallentin skulle alltså kunna erhålla det ifrågavarande grundavdraget med en proportionell del motsvarande de två månader som han vistats i Sverige, men däremot inte hela detta grundavdrag.

-

- 12 Den finska regeringen har betonat skattesystemets inre sammanhang, vilket måste upprätthållas. Det skulle strida mot detta inre sammanhang att låta en skattskyldig person som har att erlägga skatt enligt en fast skattesats inom ramen för ett källskattesystem åtnjuta ett grundavdrag som är avsett att tillämpas vid progressiv beskattning. En skattskyldig som är bosatt i utlandet och som har att erlägga källskatt på inkomst som uppburits i Sverige skulle därmed åtnjuta en oberättigad förmån.
- 13 Florian Wallentin och kommissionen anser emellertid att den ifrågavarande lagstiftningen utgör en diskriminering som är förbjuden enligt artikel 39 EG och att han skall medges hela grundavdraget i förevarande fall.
- 14 Kommissionen har särskilt hänvisat till punkt 36 i domen i det ovannämnda målet Schumacker, där domstolen slog fast att principerna, sådana de återgivits i punkt 10 i föreliggande dom, inte kan tillämpas när en person som inte är bosatt i staten inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den medlemsstat där han är bosatt och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet som utövas i anställningsstaten, varför bosättningsstaten inte kan ge honom de förmåner som han skulle ha rätt till om hans personliga förhållanden och familjesituation beaktades. Detta resonemang är tillämpligt även i föreliggande mål.

Domstolens svar

- 15 När det gäller direkta skatter följer det av domstolens rättspraxis att de som är bosatta respektive inte bosatta i en och samma stat generellt sett inte befinner sig i

jämförbara situationer, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där oftast bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han bor. Vidare kan skatteförmågan hos en i utlandet bosatt person, vilken skall fastställas med beaktande av dennes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har centrum för sina levnadsintressen, vilket vanligtvis är där personen är bosatt (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkterna 31 och 32, dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind, REG 1999, s. I-5451, punkt 22, och av den 16 maj 2000 i mål C-87/99, Zurstrassen (REG 2000, I-3337, punkt 21, samt domen i det ovannämnda målet Gerritse, punkt 43).

- 16 Att en medlemsstat vägrar att medge en i utlandet bosatt person vissa skattemässiga förmåner som beviljas en person som är bosatt i denna stat är inte heller generellt sett diskriminerande, då det finns objektiva skillnader i fråga om inkomstkällor och skatteförmåga och i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som är bosatta i landet och dem som är bosatta utomlands (se domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 34, Gschwind, punkt 23, och Gerritse, punkt 44).
- 17 Domstolen har emellertid funnit att utgången blir en annan i det fall då den i utlandet bosatta personen inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet utövad i den stat där han arbetar, så att staten där han bor inte kan bevilja honom de förmåner som han skulle ha rätt till om hans personliga förhållanden och familjesituation beaktades (se domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 36, och dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot, (REG 2002, s. I-11819, punkt 89). Eftersom det handlar om en i utlandet bosatt person som uppbär huvuddelen av sina inkomster i en annan medlemsstat än den där han bor, består diskrimineringen i att hans personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där han bor eller i den stat där han arbetar (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 38), och detta oberoende av de olika skattesatser som tillämpas för den särskilda inkomstskatten och den allmänna inkomstskatten.

- 18 Det är just detta som är fallet i målet vid den nationella domstolen, vilket kännetecknas av att Florian Wallentin vid den tidpunkt när omständigheterna i målet inträffade inte hade någon skattepliktig inkomst i den stat där han var bosatt. Det månatliga understöd som han uppbar från sina föräldrar och det stipendium som han uppbar från tyska staten utgjorde inte skattepliktig inkomst enligt lagstiftningen i den staten.
- 19 Domstolen har när det gäller frågan huruvida det ifrågavarande grundavdraget återspeglar ett beaktande av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation funnit att det skattefria belopp som medges enligt tysk rätt (Grundfreibetrag) tjänar ett socialt ändamål då det säkerställer att den skattskyldige får behålla ett belopp motsvarande existensminimum som undantas från inkomstskatt (domen i det ovannämnda målet Gerritse, punkt 48). Det finns inte något i handlingarna i målet som ger skäl för någon annan bedömning i fråga om det grundavdrag som föreskrivs i den svenska skattelagstiftningen.
- 20 Härav följer att vägran att bevilja detta grundavdrag för inskränkt skattskyldiga personer som inte uppbar någon skattepliktig inkomst i sin bosättningsstat utgör en diskriminering som är förbjuden enligt artikel 39 EG.
- 21 Argumentet att skattesystemets inre sammanhang skulle äventyras om personer som inte är bosatta i landet medgavs grundavdraget, på grund av att det i det svenska skattesystemet finns ett direkt samband mellan beaktandet av de personliga förhållandena och familjesituationen och rätten att fullständigt och progressivt beskatta samtliga inkomster för dem som är bosatta i landet, kan inte accepteras. I ett fall som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan bosättningsstaten inte beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation eftersom skattebördan där är obefintlig. Eftersom detta är fallet kräver den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling att den i utlandet bosatta personens personliga förhållanden och familjesituation beaktas i anställningsstaten på samma sätt som för inhemska invånare och att samma skattemässiga förmåner beviljas honom (se domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 42).

- 22 Den i målet vid den nationella domstolen avsedda åtskillnaden mellan personer som är bosatta respektive icke bosatta i ett land rättfärdigas alltså inte av behovet av att garantera det inre sammanhanget i det tillämpliga skattesystemet (se, för en liknande situation, domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 42).
- 23 Att i föreliggande fall medge samma grundavdrag som det som föreskrivs för personer som är bosatta i Sverige under hela beskattningsåret skulle inte heller ge Florian Wallentin en oberättigad skattemässig förmån eftersom han i den medlemsstat där han är bosatt inte har några skattepliktiga inkomster som skulle kunna ge honom möjlighet att utnyttja ett liknande avdrag i den medlemsstaten.
- 24 Frågan som ställts skall således besvaras med 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,
 - medan de i landet bosatta har rätt till sådana avdrag vid ordinarie taxering till inkomstskatt för all inkomst de i medlemsstaten och utomlands förvärvat,

- när de personer som inte är bosatta i den stat där beskattningen sker, i bosättningsstaten endast har uppburit medel som till sin natur inte inkomst-beskattas.

Rättegångskostnader

- 25 De kostnader som har förorsakats den franska och den finska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 10 april 2003 har ställts av Regeringsrätten — följande dom:

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,
- medan de i landet bosatta har rätt till sådana avdrag vid ordinarie taxering till inkomstskatt för all inkomst de i medlemsstaten och utomlands förvärvat,
- när de personer som inte är bosatta i den stat där beskattningen sker, i bosättningsstaten endast har uppburit medel som till sin natur inte inkomstbeskattas.

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 1 juli 2004.

R. Grass

P. Jann

Justitiesekreterare

Ordförande på första avdelningen