

BJÖRN THURESSON*

Brexit – konsekvenser på skatte- och socialförsäkringsområdet för arbetstagare i gränsöverskridande situationer

Den 31 december 2020 löpte övergångsperioden ut och Storbritannien omfattas inte längre av EU:s regelverk. Förhandlingarna mellan EU och Storbritannien om ett nytt partnerskap har resulterat i ett handels- och samarbetsavtal. För arbetstagare som befinner sig i gränsöverskridande situationer som involverar Storbritannien och Sverige kan frågor om socialförsäkrings-tillhörighet och beskattning av tjänsteinkomst aktualiseras. Vilket lands lagstiftning ska en arbetstagare som befinner sig i en sådan situation omfattas av? Vilka blir de skattemässiga konsekvenserna för en arbetstagare av att inte längre omfattas av EU:s regelverk, särskilt vad gäller möjligheten att undanta ersättning som har tjänats in genom arbete utomlands från beskattning i Sverige? Vad gäller beträffande avdrag för uppskovsbelopp vid byte av bostad samt avdrag för hemresor och obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter? I denna artikel avser författaren att belysa dessa frågor samt översiktligt redogöra för artiklar i utträdesavtalet och i handels- och samarbetsavtalet, vilka är av betydelse för samordningen av de sociala trygghetssystemen.

1 INLEDNING

Storbritannien¹ omfattades tidigare av EU:s regelverk, däribland förordningarna 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen och 987/2009 tillämpningsförordningen.² Av artikel 31.1 i utträdesavtalet³

* Tack till skatterådgivaren Anna Sabelström Holmberg och skatterådgivaren Ingrid Jendholm för värdefulla kommentarer och synpunkter.

1 Med Storbritannien avses i denna artikel Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland om inte annat anges. I denna artikel har författaren beaktat rättsläget per den 8 februari 2021.

2 Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen samt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 987/2009 av den 16 september 2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen.

3 Avtal om Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands utträde ur Europeiska

framgår att reglerna i dessa förordningar ska tillämpas på personer som omfattas av avdelning III i avtalet. Exempelvis kan brittiska medborgare och deras familjemedlemmar fortfarande omfattas av utträdesavtalet, och därmed de nämnda förordningarna, trots att övergångsperioden har löpt ut.⁴ Frågan om huruvida utträdesavtalets bestämmelser säkerställer att en arbetstagare omfattas av förordningarna är inte på något sätt ny utan snarare mer aktuell nu än tidigare, eftersom ytterligare ett regelverk har tillkommit, nämligen handels- och samarbetsavtalet.⁵ I den första delen av denna artikel (avsnitt 2) behandlas vad som gäller för arbetstagare, som flyttade mellan Sverige och Storbritannien före respektive efter den 1 januari 2021, beträffande deras socialförsäkringstillhörighet.

I den andra delen behandlas aktuella skatterättsliga frågor, eftersom arbetstagare som rör sig mellan Storbritannien och Sverige kan komma att påverkas av utträdet ur beskattningshänseende. Under övergångsperioden har det varit möjligt för brittiska medborgare att yrka att inte bli beskattade för anställningsinkomst som har tjänats in utomlands, bl.a. förmån av personaloption och aktier, enligt den s.k. sexmånaders- och ettårsregeln i 3 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, med stöd av EU-rätten samt domar från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD).⁶ Vad gäller för brittiska medborgare nu? Kan de över huvud taget dra nytta av möjligheten till skattebefrielse enligt sexmånaders- och ettårsregeln med stöd av EU-rätten när Storbritannien inte längre omfattas av EU:s regelverk? Är det någon skillnad för en brittisk medborgare, i fråga om möjligheten till skattebefrielse enligt nämnda bestämmelser, om denne flyttade till Sverige före respektive efter den 1 januari 2021? Dessa frågor berörs i avsnitt 3. I samma avsnitt diskuteras även vad som gäller i fråga om uppskov vid byte av bostad samt avdrag för hemresor och obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter – för att nämna några områden inom skatterätten som har påverkats av Storbritanniens utträde ur EU.⁷ Artikeln avslutas med

unionen och Europeiska atomenergigemenskapen, EUT L 29, 31.1.2020, s. 7 (hädanefter kallat *utträdesavtalet*).

4 Artikel 30 i utträdesavtalet.

5 Avtal om handel och samarbete mellan Europeiska unionen och Europeiska atomenergigemenskapen, å ena sidan, och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, å andra sidan, L 444/14, 31.12.2020 (hädanefter kallat *handels- och samarbetsavtalet* eller *avtalet*).

6 Se avsnitt 3.1.

7 Andra frågor som kan bli aktuella för privatpersoner med anledning av brexit är t.ex. uppskov från andelsbyten, avdrag för ränteutgifter och beskattning av spelvinster.

några korta kommentarer. Utgångspunkten tas i att personer som befinner sig i gränsöverskridande situationer önskar förutsägbarhet gällande vilket lands lagstiftning de kommer att tillhöra samt var och hur deras tjänsteinkomster ska beskattas.

2 KONSEKVENSER PÅ SOCIALFÖRSÄKRINGSOMRÅDET

2.1 Vad gäller för arbetstagare som har flyttat mellan Sverige och Storbritannien före den 1 januari 2021?

Utträdesavtalets regler är fortfarande tillämpliga trots att övergångsperioden har löpt ut.⁸ Av artikel 30.2 i utträdesavtalet framgår att "[d]e personer som avses i punkt 1 ska omfattas så länge som de utan avbrott befinner sig i någon av de situationer som beskrivs i den punkten och som involverar både en medlemsstat och Förenade kungariket samtidigt." Artikelns ordalydelse ger utrymme för tolkning. Man kan fundera på om varje avbrott i en situation ska anses utgöra ett avbrott i avtalets mening och om en ändring från en situation (som beskrivs i artikel 30.1 i utträdesavtalet) till en annan i samma artikel är tillåten. I Europeiska kommissionens vägledning anges att i en gränsöverskridande situation måste innebörden av formuleringen "utan avbrott" förstås på ett flexibelt sätt, vilket innebär att korta perioder mellan två situationer inte ska ha en negativ inverkan på rättigheterna.⁹

I vägledningen ges exempel på situationer där en person kan fortsätta att omfattas av artikel 30.1 i utträdesavtalet. En EU-medborgare som uppehåller sig och arbetar i Storbritannien vid övergångsperiodens utgång ska omfattas av artikel 30.1 så länge den nämnda situationen förblir oförändrad. I de fall då situationen förändras kommer personen, exempelvis en svensk medborgare, alltjämt att omfattas av bestämmelsen under förutsättning att han eller hon befinner sig i en situation som beskrivs i artikel 30.1. Några av dessa är följande:

- a) Personen arbetar för en brittisk arbetsgivare, men väljer att påbörja ytterligare en anställning i Frankrike.

⁸ Se artiklarna 30 och 31 i utträdesavtalet.

⁹ Europeiska kommissionen, *Vägledning om avtalet om Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands utträde ur Europeiska unionen och Europeiska atomenergigemenskapen – Andra delen – medborgares rättigheter*, (2020/C 173/01), avsnitt 3.1.3. Synpunkterna i vägledningen bör dock inte tolkas som ett uttryck för Europeiska kommissionens officiella ståndpunkt.

- b) Personen bosätter sig stadigvarande i Frankrike och fortsätter att arbeta för den brittiska arbetsgivaren.
- c) Personen, som arbetar för den brittiska arbetsgivaren, reser till Portugal på semester.
- d) Personen börjar arbeta i Frankrike och avslutar sin anställning hos den brittiska arbetsgivaren. Han eller hon fortsätter dock att vara stadigvarande bosatt i Storbritannien.¹⁰

Det ovan nämnda gäller såvida inte annat följer av brittisk eller fransk lagstiftning som grundar sig på artiklarna 11–13 i förordning 883/2004.¹¹ Personer som visserligen befinner sig i någon av nämnda situationer kommer inte längre att omfattas av artikel 30.1 i utträdesavtalet om de bosätter sig stadigvarande i någon EU-medlemsstat och inte fortsätter att arbeta i Storbritannien. Av vägledningen framgår även att en person kan fortsätta att omfattas av artikel 30.2 om han eller hon omväxlande befinner sig i situationerna som anges i artikel 30.1 a–e.¹² Det kan även nämnas att en person som omfattas av utträdesavtalet inte har förlorat möjligheten att begära dispens enligt artikel 16 i förordning 883/2004.¹³

Mot bakgrund av ovanstående kan konstateras att även om övergångsperioden har löpt ut måste förordningarna 883/2004 och 987/2009 beaktas eftersom utträdesavtalet möjliggör fortsatt tillämpning av bestämmelser i dessa förordningar. En arbetstagare som är utsänd till Storbritannien från Sverige, och som har ett intyg om tillämplig lagstiftning (A1), kommer följaktligen fortsätta att omfattas av svensk lagstiftning under hela inryckningsperioden. Detta förutsätter dock att det inte sker något längre avbrott i det gränsöverskridande arbetet eller att förhållandena i övrigt förändras.¹⁴ Icke desto mindre ger nämnda artiklar i utträdesavtalet utrymme för att ett avbrott i en situation inte alltid ska anses vara ett ”otillåtet” avbrott enligt avtalets mening. Inte heller ska varje förändring av en situation behandlas

10 Europeiska kommissionen (2020), avsnitt 3.1.3. Punktlistan är inte uttömmande.

11 Europeiska kommissionen (2020), avsnitt 3.1.3. Dessa artiklar innehåller regler som pekar ut vilket lands lagstiftning som är tillämplig.

12 Europeiska kommissionen (2020), avsnitt 3.1.3. Enligt artikel 30.3 kan personer, som inte längre omfattas av punkt 1 a–e i samma artikel, ändå omfattas av avdelning III i utträdesavtalet om de omfattas av artikel 10.

13 Jfr Europeiska kommissionen (2020), avsnitt 3.1.2.2.

14 Jfr Försäkringskassan, <https://www.forsakringskassan.se/privatpers/sa-kan-du-paverkas-av-brexite> (hämtad 2021-01-10).

som en ”otillåten” förändring enligt avtalets mening – åtminstone om man ska utgå från vad som framgår av Europeiska kommissionens vägledning. En arbetstagare, som uppehåller sig i Storbritannien under en *längre* period efter avslutad utsändningsperiod i Sverige, bör dock vara beredd på att inte längre omfattas av utträdesavtalet om han eller hon återigen sänds ut till Sverige för arbete (efter den 31 december 2020).

Ett regelverk som har varit föremål för utredning i fråga om dess tillämplighet efter Storbritanniens utträde ur EU är konventionen med Storbritannien.¹⁵ Under 2017 fick Försäkringskassan och Pensionsmyndigheten i uppgift av regeringen att analysera konsekvenserna av ett brittiskt utträde ur EU. De båda myndigheterna ansåg att konventionen med Storbritannien kan tillämpas.¹⁶ Regeringen har dock meddelat att konventionen inte längre är tillämplig mellan Sverige och Storbritannien med hänvisning till överenskommelsen mellan staterna,¹⁷ enligt vilken konventionen ska upphöra att gälla för personer som omfattas av förordningarna 1408/71 och 574/72.¹⁸ Regeringen har även förtydligat att det till konventionen bilagda protokollet om medicinsk vård inte har upphört att gälla och att konventionen fortfarande tillämpas avseende vissa geografiska områden.¹⁹ Det återstår att se om konventionen kommer att tillämpas avseende dessa geografiska områden framöver.

Försäkringskassan redovisade i sin analys att principen om ett lands lagstiftning²⁰ inte gäller enligt konventionen eller socialförsäkringsbalken (2010:110), vilket i praktiken innebär att i en situation där endast dessa regelverk är tillämpliga är det möjligt för en person att vara omfattad av lagstiftningen i Sverige och i Storbritannien samtidigt avseende förvärvsarbete som utförs i respektive stat.²¹ Principen om ett lands lagstiftning är

15 Förordning (1988:106) om tillämpning av en konvention den 29 juni 1987 mellan Sverige och Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland om social trygghet (hädanefter kallad *konventionen*).

16 Försäkringskassan, *Försäkringskassans svar på regeringsuppdrag att analysera de konsekvenser av ett brittiskt utträde ur EU som berör Försäkringskassans verksamhet*, den 27 mars 2019, dnr 048590-2017, s. 7 och Pensionsmyndigheten, *Uppdrag att analysera de konsekvenser av ett Brittiskt utträde ur EU som berör Pensionsmyndighetens verksamhet: Svar på regeringsuppdrag S2017/05336/SF (delvis), delrapport 2018*, den 29 januari 2018, dnr VER 2017-283, s. 6.

17 Se artikel 3A p. 1 bilaga 2 i konventionen.

18 Prop. 2018/19:53, s. 12 och prop. 2019/20:26, s. 11 f.

19 Prop. 2018/19:53, s. 12 och prop. 2019/20:26, s. 19.

20 Se artikel 11.1 i förordning 883/2004.

21 Försäkringskassan (2019), s. 6 och 16.

grundläggande i EU-rätten med avseende på samordning av de sociala trygghetssystemen.²² Att principen plötsligt inte ska beaktas torde kunna medföra negativa konsekvenser för såväl arbetstagare som arbetsgivare eftersom socialavgifter ska betalas, och förmåner erhållas, i den stat vars lagstiftning är tillämplig. Emellertid torde problematiken som följer av att en arbetsgivare måste erlagga socialavgifter i mer än ett land för en och samma arbetstagare inte vara lika aktuell för tillfället, eftersom det till handels- och samarbetsavtalets fogade protokollet om samordning av de sociala trygghetssystemen²³ innehåller bestämmelser om att endast ett lands lagstiftning ska tillämpas. Några av protokollets artiklar belyses närmare i det följande avsnittet.

2.2 Vad gäller för arbetstagare som har flyttat mellan Sverige och Storbritannien efter den 31 december 2020?

Efter flera månaders förhandlingar nådde EU och Storbritannien en överenskommelse om det framtida samarbetet mellan parterna i form av ett handels- och samarbetsavtal. Avtalet innehåller sju delar inklusive underavdelningar samt flera bilagor och protokoll. Artiklar i protokollet som handlar om samordning av de sociala trygghetssystemen är av intresse att belysa i denna artikel. EU och Storbritannien har kommit överens om att tillämpa handels- och samarbetsavtalet provisoriskt från och med den 1 januari 2021.²⁴ Den provisoriska tillämpningen upphör antingen (1) den 28 februari 2021 eller annat datum som bestäms av partnerskapsrådet, eller (2) den dag som handels- och samarbetsavtalet träder i kraft.²⁵ I skrivande stund har EU inte ratificerat avtalet. Därtill behöver läsaren ha i åtanke att den juristlingvistiska slutgranskningen av avtalstextens språkversioner, bl.a. den engelskspråkiga versionen, ännu inte har genomförts.²⁶ I det följande redogörs för innehållet av protokollets delar om samordning av de sociala trygghetssystemen.

Protokollets bestämmelser ska endast tillämpas på gränsöverskridande situationer.²⁷ I de inledande delarna av protokollet beskrivs vilka definitioner som gäller enligt protokollet, personkretsen på vilken protokollet

22 Jfr skäl 18a i ingress till förordning 883/2004.

23 Protokoll om samordning av de sociala trygghetssystemen (hädanefter kallat *protokollet*).

24 Artikel FINPROV.11.2.

25 Artikel FINPROV.11.2.

26 Se artikel FINPROV.9.

27 Artikel Ch.SSC.3.

ska tillämpas och sakområden. Det kan nämnas att protokollet, till skillnad från förordning 883/2004, inte är tillämpligt på familjeförmåner.²⁸ Protokollets andra avdelning innehåller bestämmelser om fastställande av tillämplig lagstiftning. En person, på vilken protokollet tillämpas, ska endast omfattas av lagstiftningen i en stat åt gången, och grundregeln enligt protokollet är att en person ska omfattas av lagstiftningen i staten där arbetet utförs.²⁹ Motsvarande bestämmelse finns i förordning 883/2004.³⁰ Vid en jämförelse av protokollets och förordningens bestämmelser finns således tydliga likheter. Trots likheterna torde metoden, för att fastställa vilket lands lagstiftning en person ska omfattas av, numera innehålla fler bedömningssteg än tidigare eftersom avtalet är ett regelverk som har tillkommit.³¹ I en situation, där exempelvis en svensk medborgare arbetar i Storbritannien för en brittisk arbetsgivare och påbörjar ytterligare ett arbete i Frankrike under 2021, är det inte oväsentligt att först ta reda på om personen befann sig i den gränsöverskridande situationen (som involverar Sverige och Storbritannien) vid övergångsperiodens utgång innan det blir relevant att titta närmare på protokollets bestämmelser om fastställande av tillämplig lagstiftning. Om det visar sig att personen befann sig i den gränsöverskridande situationen vid övergångsperiodens utgång blir nästa steg att utreda om personen, trots den förändrade situationen med anledning av arbetet i Frankrike, fortsätter att befinna sig i en situation som omfattas av artikel 30.1 i utträdesavtalet.³² Eventuella avbrott skulle kunna innebära att personen inte längre omfattas av utträdesavtalets bestämmelser, varför nästa steg i bedömningsprocessen torde bli att utreda vilken bestämmelse i protokollet som är tillämplig.

I protokollets artikel SSC.11 regleras vad som gäller för en person som är utsänd till eller från Storbritannien.³³ Enligt protokollet ska EU:s medlemsstater informera unionen om de önskar göra undantag från artikel SSC.10 i enlighet med artikel SSC.11, vilket Sverige redan har gjort.³⁴

28 Se artikel SSC.3.4 g i protokollet. Detta behandlas dock inte närmare i denna artikel.

29 Artikel SSC.10 punkt 1 och 3.

30 Artikel 11 punkt 1 och 3.

31 Med (för svensk del) hänvisning till Försäkringskassans metod – se Försäkringskassan, *Övergripande bestämmelser i SFB, unionsrätten och internationella avtal: Försäkringskassans uppdrag vad gäller vissa gemensamma gränsöverskridande frågor*, vägledning 2017:1, version 11, s. 21 ff.

32 Jfr Europeiska kommissionen (2020), avsnitt 3.1.3.

33 I den engelskspråkiga versionen av avtalet används uttrycket ”detached workers”.

34 Artikel SSC.11.2. Se <https://www.gov.uk/guidance/national-insurance-for-workers-from-the-uk-working-in-the-eea-or-switzerland> (hämtad 2021-01-23).

I likhet med EU:s regler kan en person enligt artikel SSC.11 i protokollet vara utsänd i högst 24 månader för att fortsätta att omfattas av det sändande landets socialförsäkringssystem.³⁵ Däremot innehåller protokollet inte någon bestämmelse som motsvarar dispensregeln i artikel 16 i förordning 883/2004. Trots avsaknad av en dispensregel torde det nya regelverket medföra en ökad förutsägbarhet för såväl arbetstagare som arbetsgivare beträffande vilket lands lagstiftning arbetstagaren ska omfattas av i en situation som involverar Sverige och Storbritannien, samt i vilket land socialavgifter ska erläggas, i jämförelse med om EU och Storbritannien inte hade ingått någon överenskommelse före övergångsperiodens slut. Protokollet innehåller en bestämmelse som gör det möjligt för en person, som arbetar i två eller flera medlemsstater och i Storbritannien, att omfattas av bosättningsstatens lagstiftning om en väsentlig del av arbetet utförs i denna stat.³⁶ Med väsentlig del avses att minst 25 procent av arbetet ska utföras i en stat. Här beaktas kriterierna arbetstid och lön.³⁷

En jämförelse med SFB:s bestämmelser, som innebär att en utsänd person kan fortsätta att omfattas av svensk lagstiftning i längst ett år (men som inte möjliggör samordning med andra länder om en person arbetar i flera länder),³⁸ ger vid handen att protokollets bestämmelser beträffande utsändning och arbete i två eller flera stater är förmånligare för arbetsgivare och arbetstagare än om SFB:s bestämmelser hade tillämpats. Protokollet gäller dock inte i all evighet utan ska upphöra att gälla femton år efter avtalets ikraftträdande.³⁹ Personer som omfattas av utträdesavtalets regler kan däremot åtnjuta ett livslångt skydd i enlighet med artikel 39 i utträdesavtalet. Sammanfattningsvis kan konstateras att reglerna om social trygghet enligt handels- och samarbetsavtalet är utformade för att i stort sett spegla reglerna som gäller inom EU enligt förordning 883/2004. Det finns dock, som nämnts, vissa skillnader.

35 Jfr artikel 12 i förordning 883/2004.

36 Artikel SSC.12.

37 Artikel SSCI.13.11.

38 Se 6 kap. 4 § SFB.

39 Se artikel SSC.70.

3 KONSEKVENSER PÅ SKATTEOMRÅDET

3.1 Fri rörlighet enligt artikel 45 i EUF-fördraget och skattebefrielse enligt sexmånaders- och ettårsregeln

För arbetstagare som flyttar mellan Storbritannien och Sverige kan det vara viktigt att förstå om och när skattskyldighet uppstår i respektive land. Exempelvis kan en brittisk medborgare, som under 2020 har sänts ut till Sverige för att utföra arbete för sin brittiska arbetsgivares räkning, ha funderingar kring beskattning av tjänsteinkomst. Utgångspunkten är att personen är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § IL och ska anses äga hemvist i Sverige enligt artikel 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien.⁴⁰ Beskattningen är förutsägbar såtillvida att lön och liknande ersättning som uppbärs för arbete ska beskattas i Sverige, om inte artikel 14 eller annan artikel i skatteavtalet begränsar Sveriges rätt att beskatta personen. Förutom lön omfattas ersättningar, såsom bonusutbetalningar, optionsförmåner och andra förmåner, av artikel 14 i skatteavtalet.⁴¹ Arbetstagaren deltar i ett personaloptionsprogram, med sin brittiska arbetsgivare, vilket tilldelar henne en personaloption vid en viss tidpunkt.⁴² Hon erhåller även en kontant bonus och erbjuds möjlighet att förvärva aktier i arbetsgivarens bolag efter bosättningen i Sverige. Med utgångspunkt i att arbetstagaren uppbär ersättningarna när beskattningstidpunkten för dessa inträder enligt svensk rätt (10 kap. 8 och 11 §§ IL) har Sverige rätt att beskatta henne enligt artikel 14 i skatteavtalet. Att lönen som uppbärs för arbete som utförs i Sverige ska beskattas i sin helhet i Sverige är en sak, men hur blir det egentligen med beskattningen av bonus och förmån av personaloptioner och aktier som har tjänats in utomlands före personen blev obegränsat skattskyldig i Sverige?

En obegränsat skattskyldig person som uppbär inkomst av anställning utomlands kan, om vissa villkor är uppfyllda, undantas från skattskyldighet för inkomsten med stöd av 3 kap. 9 § IL (den s.k. sexmånaders- och ettårsregeln). I avgörandena HFD 2015 ref. 60 och HFD 2015 not. 59 ansåg HFD att beskattning av förmån av personaloption och aktier innebär en

40 Se lagen (2015:666) om skatteavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland (hädanefter kallat *skatteavtalet*).

41 Se punkt 2.1 i kommentar till artikel 15 i OECD:s modellavtal. OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (hämtad 2021-01-17).

42 Personaloptionen uppfyller inte villkoren i kapitel 11 a i IL.

negativ särbehandling som enligt artikel 45 i EUF-fördraget⁴³ är förbjuden såvida den inte kan rättfärdigas.⁴⁴ HFD ansåg att det inte förelåg någon grund för att rättfärdiga särbehandlingen i något av fallen. I ett senare avgörande (HFD 2018 not. 39) ansåg HFD att medborgarskap i ett EU-land är en tillräcklig anknytning till unionsrätten för att artikel 45 i EUF-fördraget ska vara tillämplig.⁴⁵ Dessa domar kan anses ha klargjort för personer med medborgarskap i ett EU-land att de kan undantas från skattskyldighet – för den del av förmån från incitamentsprogram som har tjänats in genom arbete utomlands – när beskattningstidpunkten inträder, även om de inte var obegränsat skattskyldiga i Sverige när förmånen tjänades in. Skatteverket har i ett ställningstagande givit uttryck för att beskattning av ersättning i form av bonus som har tjänats in vid arbete utomlands kan innebära en sådan särbehandling som inte är förenlig med artikel 45 i EUF-fördraget.⁴⁶

För att återgå till exemplet ovan är alltså frågan om arbetstagaren kommer att beskattas för inkomst av kontant bonus samt förmån av personaloption och aktier även om intjänandet skedde utanför Sverige innan hon blev obegränsat skattskyldig i Sverige. Kan inkomsten undantas från beskattning enligt sexmånaders- eller ettårsregeln med stöd av EU-rätten och nyss nämnda domar från HFD, även om beskattningstidpunkten enligt svensk rätt inträder 2021? Artiklarna 24.1 och 127 i utträdesavtalet innebär att en arbetstagare ska åtnjuta de rättigheter som följer av artikel 45 i EUF-fördraget och att unionsrätten är tillämplig under övergångsperioden. Artikel 39 i utträdesavtalet ger en person som har åtnjutit rättigheter enligt bl.a. artikel 24 ett livslångt skydd att fortsätta åtnjuta rättigheterna. Dessa bestämmelser kan tolkas på så sätt att brittiska medborgare som utnyttjade den fria rörligheten senast den 31 december 2020 – som personen i exemplet – även fortsättningsvis kommer att ha möjlighet att undantas från skattskyldighet för inkomst av förmån avseende personaloption och aktier i enlighet med sexmånaders- och ettårsregeln, med stöd av EU-rätten och HFD-domarna, så länge medborgarna i fråga uppfyller villkor i relevant avdelning i utträdesavtalet.

43 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

44 Avgörandedatum 2015-11-04.

45 Avgörandedatum 2018-12-06.

46 Se Skatteverket, *Kan sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § IL tillämpas när personen inte varit obegränsat skattskyldig hela perioden?*, den 27 maj 2016, dnr 131 236917-16/111.

Mot bakgrund av det ovan beskrivna ställningstagandet från Skatteverket skulle man kunna argumentera för att även bonusen, som har tjänats in vid arbete i Storbritannien, ska undantas från beskattning i Sverige med stöd av EU-rätten och HFD-domarna. En relevant fråga i sammanhanget är om personen hade haft samma möjlighet att yrka på att ersättning i form av kontant bonus och förmån av personaloption eller aktier ska undantas från beskattning med stöd av sexmånaders- och ettårsregeln om hon bosatt sig i Sverige efter den 31 december 2020 och beskattningstidpunkten för inkomsterna inträtt därefter. Frågan behandlas i följande avsnitt.

3.2 Brittiska medborgare som bosätter sig i Sverige efter den 31 december 2020 – vad gäller i fråga om skattebefrielse enligt sexmånaders- och ettårsregeln?

Brittiska medborgare kan från och med den 1 januari 2021 inte längre utnyttja den fria rörligheten för personer, och handels- och samarbetsavtalet innehåller inte någon bestämmelse motsvarande artikel 24 i utträdesavtalet som ger personer i gränsöverskridande situationer rätt att åtnjuta de rättigheter som garanteras av artikel 45 EUF-fördraget.⁴⁷ Skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien har inte ändrats med anledning av övergångsperiodens slut. Kriterierna i artikel 4 i skatteavtalet ska följaktligen ligga till grund för bedömning av huruvida en person ska anses ha hemvist i Storbritannien eller i Sverige, oavsett om personen flyttade till Sverige före den 31 december 2020 eller senare.

En brittisk medborgare som flyttar från Storbritannien till Sverige den 1 januari 2021 eller senare, och som erhåller bonus eller förmån av personaloption eller aktier efter det att hon har blivit obegränsat skattskyldig i Sverige, ska beskattas för ersättningarna när beskattningstidpunkten inträder enligt svensk rätt. Om personen inte omfattas av utträdesavtalet är hon inte skyddad av utträdesavtalets regler. Dessutom har personen redan förlorat sin status som EU-medborgare med anledning av utträdet.⁴⁸ Det torde därmed å ena sidan vara svårt för en arbetstagare i denna situation att med framgång hävda att hela eller delar av ersättningen i form av bonus samt förmån av personaloption och aktier ska undantas från beskattning

⁴⁷ Jfr artikel 126 i utträdesavtalet.

⁴⁸ Se t.ex. Cirlig, Carmen-Cristina, *EU and UK citizens' rights after Brexit: An overview*, Members' Research Service, European Parliamentary Research Service, juni 2020, s. 2.

enligt sexmånaders- eller ettårsregeln med stöd av EU-rätten och HFD-domarna. Å andra sidan har personen varit EU-medborgare tidigare och delar av inkomsten kan ha tjänats in under tiden. Detta är därmed en situation som kan sägas skilja sig från om personen hade varit medborgare i ett annat tredje land, exempelvis USA. Framtiden får utvisa om rättspraxis utvecklas beträffande möjligheten för brittiska medborgare, som inte utnyttjade den fria rörligheten enligt artikel 45 i EUF-fördraget före övergångsperiodens slut, att undantas från skattskyldighet enligt sexmånaders- och ettårsregeln för inkomst som har tjänats in genom arbete utomlands under tid då de inte var obegränsat skattskyldiga i Sverige.

3.3 Uppskov vid byte av bostad samt avdrag för hemresor och obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter – vad gäller?

Under övergångsperioden fortsatte Storbritannien att vara bundet av diverse internationella avtal, bl.a. EES-avtalet.⁴⁹ Reglerna om avdrag för uppskovsbelopp i samband med avyttring och förvärv av bostad gäller bostäder inom EES-området,⁵⁰ och skattskyldiga personer som uppfyller kraven i 47 kap. 2 § IL har således haft möjlighet att göra avdrag för uppskovsbelopp under övergångsperioden. Däremot torde det inte vara möjligt för en skattskyldig, som har förvärvat eller avyttrat en bostad belägen i Storbritannien efter den 31 december 2020, att göra avdrag för uppskovsbelopp enligt 47 kap. 2 § IL. Bostaden i Storbritannien kommer varken att klassas som *ursprungsbostad* eller *ersättningsbostad* enligt 47 kap. 3–5 §§ IL eftersom övergångstiden har löpt ut och Storbritannien inte hör till EES-området.⁵¹ Detta borde även innebära att personer, som i och för sig omfattas av en avdelning i utträdesavtalet, inte längre har rätt att utnyttja avdragsmöjligheten. En skattskyldig person som redan har beviljats uppskov borde emellertid kunna utgå från att uppskovet inte påverkas av att Storbritannien inte längre tillhör EES-området.

En annan avdragsmöjlighet som påverkas av att Storbritannien inte längre är bundet av dess skyldigheter enligt EES-avtalet är avdrag för utgifter för hemresor enligt 12 kap. 24 § IL, eftersom en av förutsättningarna för att medges sådant avdrag är att resan görs mellan två platser inom

49 Agreement on the European Economic Area (OJ L 001 3.1.1994, p. 3), (hädanefter kallat *EES-avtalet*). Se artikel 129 i utträdesavtalet.

50 Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

51 Se artiklarna 126 och 129 i utträdesavtalet och artikel 126 i EES-avtalet. Enligt 47 kap. 5 § IL ska bostaden vara en ersättningsbostad vid förvärvet.

EES-området (eller Schweiz). Det är dock möjligt att rättspraxis utvecklas i fråga om att avdrag ska medges även om Storbritannien inte tillhör EES-området.⁵² En brittisk medborgare som är skattskyldig i Sverige kan vidare behöva betala obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter i Storbritannien. Om villkoren i 62 kap. 6 § IL är uppfyllda kan den skattskyldige få ett allmänt avdrag för dessa. Ett av villkoren för avdrag är att den skattskyldige ska betala avgifterna i överensstämmelse med förordning 883/2004. En person som befinner sig i en situation som omfattas av utträdesavtalets bestämmelser om förordningen bör således även i fortsättningen kunna begära allmänt avdrag för obligatoriska socialförsäkringsavgifter i enlighet med 62 kap. 6 § IL. En person som inte omfattas av utträdesavtalet eller förordningen ges inte samma möjlighet.

4 AVSLUTANDE KOMMENTARER

Mot bakgrund av vad som redogjorts för i denna artikel kan konstateras att brittiska medborgare som utnyttjade EU-rättens friheter, däribland den fria rörligheten för arbetstagare, före den 1 januari 2021 hamnar i en mer fördelaktig situation i fråga om socialförsäkring (t.ex. möjligheten till dispens enligt artikel 16 i förordning 883/2004) och beskattning av tjänsteinkomst (särskilt om skattebefrielse enligt sexmånaders- och ettårsregeln med stöd av EU-rätten) än brittiska medborgare som inte utnyttjade EU-rättens friheter före övergångsperiodens slut.

Björn Thuresson är verksam som skattejurist vid Deloitte i Stockholm.

52 Exempelvis har Schweiz ingått avtal om fri rörlighet för personer, och HFD har i dom HFD 2014 ref. 29 konstaterat att det inte är förenligt med detta avtal att vägra en person avdrag för utgifter för hemresor.