



**Handelshögskolan**  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Juridiska Institutionen  
Programmet för juris kandidatexamen  
Tillämpade studier, 30 hp  
Höstterminen 2008

# SVENSK INTERNATIONELL REGLERING AV LÖNESKATTER

- Uttag av löneskatter i rfo 1408/71,  
konventioner om social trygghet samt  
dubbelbeskattningsavtal -

**Av Jessica Albertsson**

Handledare:  
Ämne:

Thomas Erhag  
Skatterätt  
Socialförsäkringsrätt  
EU-rätt

# Innehållsförteckning

---

<b>1 INLEDNING.....</b>	<b>3</b>
1.1 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNING .....	4
1.2 AVGRÄNSNING .....	5
1.3 METOD OCH MATERIAL .....	5
1.4 DISPOSITION.....	6
<b>2 VAD ÄR EN SKATT RESPEKTIVE EN AVGIFT – GRÄNSDRAGNINGEN I INTERN SVENSK RÄTT .....</b>	<b>7</b>
2.1 SKATT .....	7
2.2 AVGIFT .....	7
2.2.1 Tvångs- och frivillig avgift .....	7
2.3 OFFENTLIGRÄTTSLIGA ELLER PRIVATRÄTTSLIGA AVGIFTER.....	8
2.4 MOTPRESTATION .....	9
2.5 GRÄNSDRAGNINGENS BETYDELSE .....	10
2.6 DE SVENSKA SOCIALFÖRSÄKRINGSavgIFTERNA.....	11
2.6.1 Socialförsäkringar och finansieringen av dessa.....	11
2.6.2 Socialavgifterna.....	12
2.6.3 Allmän pensionsavgift .....	14
2.6.4 Allmän löneavgift.....	14
2.6.5 Särskild löneskatt.....	15
2.6.6 Sammanfattande kommentar.....	15
<b>3 INTERNATIONELL REGLERING AV AVGIFTSUTTAG – BILATERALA AVTAL OCH EG-RÄTT.....</b>	<b>16</b>
3.1 KONVENTIONER OM SOCIAL TRYGGHET .....	16
3.1.1 Personkretsen .....	16
3.1.2 Lagvalsregler .....	17
3.1.3 Materiellt tillämpningsområde.....	18
3.1.4 Avgiftsskyldighet enligt konventionerna om social trygghet.....	18
3.1.5 Vilka svenska avgifter omfattas av konventionerna? .....	18
3.2 RÅDETS FÖRORDNING NR 1408/71 .....	19
3.2.1 Personkretsen .....	20
3.2.2 Lagvalsreglerna .....	21
3.2.3 Materiellt tillämpningsområde.....	21
3.2.4 Medlemslands möjlighet att ta ut avgifter för av förordningen omfattade förmåner .....	23
3.2.5 Avgift enligt rfo 1408/71 .....	24
3.2.5.1 De franska avgiftsmålen – mål C-34/98 och mål C-169/98 .....	26
3.2.5.1.1 CSG och CRDS.....	26
3.2.5.1.2 Kommissionens ståndpunkt.....	27
3.2.5.1.3 Frankrikes ståndpunkt .....	28
3.2.5.1.4 EG-domstolens bedömning .....	28
3.2.5.1.5 Kommentarer till de franska avgiftsmålen .....	29
3.2.5.2 Derouin – mål C-103/06 .....	30
3.2.5.2.1 Kommentarer till Derouin-målet.....	31
3.2.6 Svenska avgifter som omfattas av rfo 1408/71.....	32

<b>4 INTERNATIONELL SKATTERÄTT – OECD:S MODELLAVTAL OCH DEFINITION AV BEGREPPET SKATT .....</b>	<b>36</b>
4.1 DUBBELBESKATTNINGSAVTAL .....	36
4.1.1 <i>Undanröjande av internationell dubbelbeskattning</i> .....	37
4.1.1.1 Hemviststat och källstat .....	37
4.1.1.2 Avtalets fördelningsartiklar.....	37
4.1.1.3 Avtalets metodartiklar .....	38
4.1.2 <i>Artikel 2 i OECD:s modellavtal – skatteavtalens tillämpningsområde</i> .....	38
4.1.3 <i>Den svenska regleringen av skatter och avgifter i dubbelbeskattningsavtalen</i> .....	39
4.1.3.1 Praktisk undersökning av de svenska dubbelbeskattningsavtalen avseende .....	40
4.1.4 <i>Dubbelbeskattningsavtalens ställning i förhållande till EG-rätten</i> .....	41
<b>5 SLUTSATS .....</b>	<b>43</b>
5.1 EN KORT JÄMFÖRELSE AV SYSTEMEN FÖR UTTAG AV LÖNESKATTER .....	44
5.1.1 <i>Exklusivitet eller icke-exklusivitet</i> .....	44
5.1.2 <i>Arbetslandets eller bosättningslandets lagstiftning</i> .....	44
5.1.3 <i>Objekts- eller subjektorienterade system</i> .....	45
5.1.4 <i>Harmonisering</i> .....	45
5.2 DEN SVENSKA REGLERINGEN AV LÖNESKATTER – FINNS DEN FRANSKA PROBLEMATIKEN I DET SVENSKA SYSTEMET? .....	46
5.2.1 <i>Allmän löneavgift och särskild löneskatt</i> .....	47
5.3 AVSLUTANDE KOMMENTAR .....	49
<b>6 KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING .....</b>	<b>51</b>
6.1 OFFENTLIGT TRYCK .....	51
6.1.1 <i>Statens offentliga utredningar</i> .....	51
6.1.2 <i>Propositioner</i> .....	51
6.2 LITTERATUR.....	51
6.3 MATERIAL FRÅN SKATTEVERKET.....	52
6.4 MATERIAL FRÅN RIKSFÖRSÄKRINGSVERKET .....	52
6.5 PRAXIS .....	52

# 1 Inledning

---

De svenska socialavgifterna med vilka avses arbetsgivaravgiften och egenavgiften, är skatter och inte avgifter enligt en dom från Regeringsrätten. Den allmänna löneavgiften har enligt uttalanden i förarbeten inte heller ansetts vara en avgift utan är rättsligt en skatt. Detta oavsett att båda pålagorna betecknas avgifter. Beteckningen på vad som är en skatt respektive avgift kan få olika konsekvenser och ger olika föreställningar hos dem som kommer i kontakt med begreppen. För individen uppfattas till exempel ofta en avgift som något mindre påträngande än en skatt och en avgift uppfattas generera en motprestation. I svensk nationell rätt har beteckningen en ringa rättslig betydelse men vissa problem kan uppstå vid gränsöverskridande moment då internationell socialförsäkrings- och skatterätt tillämpas.

Problematiken som kan uppstå på internationell nivå och som skall belysas i detta arbete kan i grunden sägas bero på överlappande begreppsdefinitioner. Det kan bli komplicerat när de svenska pålagorna skall placeras in under internationella begrepp som socialförsäkringsavgift och löneskatt vilka måste skiljas från de svenska begreppen och definitionerna av avgift och skatt.

I de franska avgiftsmålen, mål C-34/98 och mål C-169/98, uppmärksammas problematiken när den nationella definitionen av en pålaga skiljer sig från de internationella definitionerna, vilket leder till att samma pålaga är att bedöma inom två skilda system som inte kan tillämpas samtidigt. I målen ansågs pålagorna CSG och CRDS, som enligt den franska nationella rätten betecknades skatter och som därmed också reglerades i landets dubbelbeskattningsavtal, av EG-domstolen vara socialförsäkringsavgifter som skulle omfattas av tillämpningsområdet för rfo 1408/71<sup>1</sup>. I våras behandlade EG-domstolen i Derouin-målet, mål C-103/06, samma problematik. Målet rörde återigen de franska pålagorna CSG och CRDS. Frankrike som nationellt sett fortfarande behandlar dessa pålagor, trots tidigare domar i de franska avgiftsmålen, som skatter och som omfattat dem i det för målet aktuella dubbelbeskattningsavtalet ändrade nu inställning och argumenterade för att dessa var att betrakta som socialförsäkringsavgifter. EG-domstolen konstaterade i linje med avgörandena i de franska avgiftsmålen att pålagorna fortfarande var socialförsäkringsavgifter oavsett nationell beteckning. Som domen illustrerar, leder avsaknaden av överensstämmande definitioner av begreppen avgift och skatt mellan nationell och internationell rätt till bland

---

<sup>1</sup> Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen. I de följande benämnd som förordningen eller rfo 1408/71.

annat en instabil rättssäkerhet för individen och ger staterna en möjlighet att utnyttja systemen för egen vinning.

Det svenska systemet måste, vad gäller förmåner och uttag av socialförsäkringsavgifter som faller under rfo 1408/71, stå i överensstämmelse med denna EG-rättsliga förordning. Vad som enligt förordningen är skatter faller å andra sidan utanför dess tillämpningsområde. Den internationella regleringen av skatter sker till största delen genom bilaterala avtal. Enligt artikel 2.2 avseende tillämpningsområdet för det modellavtal för inkomst och kapital som utarbetats av OECD omfattar skatteavtalen utöver vanliga skatter också "... taxes on the total amounts of wages and salaries paid by undertakings...", det vill säga, vad i det följande benämns som *löneskatter*.

I detta arbete behandlas de svenska socialavgifterna, den särskilda löneskatten och den allmänna löneavgiften som löneskatter enligt OECD:s definition i artikel 2.2. Samtliga av dessa pålagor kan, i större eller mindre grad, sägas vara "skatter på den totala lönesumma som betalas av företag". Sverige är medlem i OECD men liksom övriga medlemmar är vi inte bundna av OECD:s modellavtal. OECD:s modellavtal har däremot fått en stor betydelse i praktiken och följs i stor utsträckning när nya skatteavtal sluts mellan medlemsstaterna i EU.

Beroende på karaktären hos en pålaga kan den, samtidigt som den är att bedöma som en löneskatt, anses utgöra en EG-rättslig socialförsäkringsavgift. Det är relativt enkelt att, efter EG-domstolens uttalanden i nämnda mål, argumentera för att de svenska socialavgifterna i form av arbetsgivaravgifter skall utgöra socialförsäkringsavgifter enligt förordningen. Det är emellertid lika enkelt att föra en argumentation för att socialavgifterna skall omfattas av begreppet löneskatt i OECD:s modellavtal. Systemen tycks därmed, i vissa avseenden, överlappa varandra och en gränsdragningsproblematik uppstår.

## 1.1 Syfte och frågeställning

Det övergripande syftet med denna uppsats är att belysa att de system som finns för uttag av pålagor med en social koppling i vissa avseenden kan komma att överlappa varandra, vilket kan leda till konflikter. Uppsatsen avser att belysa den gränsdragningsproblematik som kan uppstå när nationella definitioner av begrepp som avgift och skatt möter internationella definitioner och regleringar. Jag har valt att, utifrån definitioner av begreppen avgift och skatt på både nationell och internationell nivå, se på det svenska uttaget av löneskatter i internationella situationer. För att kunna göra detta krävs en relativt ingående beskrivning av de olika system som finns och som kan påverka uttaget av löneskatter. Uppsatsen avser att behandla den svenska regleringen av

socialavgifterna, den allmänna pensionsavgiften, den särskilda löneskatten och den allmänna löneavgiften i rfo 1408/71, konventionerna om social trygghet och dubbelbeskattningsavtalen i syfte att utreda huruvida en liknande problematik som den franska, där begreppen på nationell nivå leder till konflikter mellan de olika systemen på internationell nivå, finns i Sverige.

De svenska socialavgifterna behandlas inom förordningen men skulle likväl också kunna omfattas av de svenska skatteavtal som följer OECD:s modellavtal. Finns det några skatteavtal där Sverige låter socialavgifterna omfattas av tillämpningsområdet? Den särskilda löneskatten liksom den allmänna löneavgiften behandlas inte efter uttalanden från Skatteverket som EG-rättsliga socialförsäkringsavgifter. Eftersom dessa är att betrakta som skatter omfattas de då av svenska skatteavtal? Beroende på hur denna fråga besvaras, finns det några problem med att låta dessa pålagor omfattas av dubbelbeskattningsavtalen?

## 1.2 Avgränsning

I denna framställning utesluts en diskussion om EG-rättens företräde framför nationell lagstiftning rörande skatter och socialförsäkringar. Att EG-rätten har företräde på dessa områden är istället en självklar utgångspunkt i uppsatsen.

En närliggande fråga är den om EG-rätten är överordnad, inte bara nationell skattelagstiftning, utan också ingångna dubbelbeskattningsavtal. En fördjupande analys av dubbelbeskattningsavtalens ställning mot EG-rätten ligger dock utanför uppsatsens syfte.<sup>2</sup> Frågan är osäker och tillräckligt omfattande i sig som uppsatsämne och kan av avgränsningsskäl inte beröras mer ingående i uppsatsen. Jag har istället valt att ta utgångspunkt i de franska avgiftsmålen och Derouin-målet. Dubbelbeskattningsavtalens ställning är inte det centrala i dessa domar och frågan berörs inte heller direkt av domstolen. Däremot vill jag uppmärksamma läsaren på att frågan om dubbelbeskattningsavtalens ställning kan inverka på den diskussion som förs i denna uppsats.

## 1.3 Metod och material

Arbetet har till största del följt en sedvanlig juridisk arbetsmetod. De olika systemen presenteras och behandlas med stöd av lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Framställningen kommenteras och möjliga slutsatser diskuteras. För att kunna lämna en fullständig bild av den svenska regleringen av löneskatter i internationella förhållanden har jag undersökt de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Denna praktiska undersökning har avsett en studie av den artikel i skatteavtalen som stadgar avtalens tillämpningsområde.

---

<sup>2</sup> Maria Hilling har i sin avhandling "Free movement and tax treaties in the internal market" från 2005 behandlat frågan mer utförligt.

Frågan om uttag av svenska löneskatter i internationella sammanhang är en fråga som det skrivits mycket lite om i doktrinen. Det material som har använts kommer därför i viss mån från de myndigheter som har hand om den praktiska tillämpningen av pålagorna. Skatteverkets vägledningar och uttalanden om vilka pålagor som omfattas av respektive system har grundat många av de avgörande konstaterandena i denna uppsats. Att exempelvis Skatteverket, efter de franska avgiftsmålen, självständigt väljer att upphöra med att ta ut den allmänna löneavgiften inom ramen för rfo 1408/71 väcker en fråga om rättssäkerhet och källkritik. Det kan således inte sägas vara lagstiftaren som fullt ut avgjort vilka avgifter som skall tas ut inom ramen för den EG-rättsliga förordningen. Vidare bör här nämnas att skatteavtalen ingås av den svenska förhandlingsdelegationen som enligt huvudregeln utses på delegation av chefen för utrikesdepartementet. Riksdagen måste dock godkänna avtalet för att det skall vara giltigt.<sup>3</sup> Konventionerna om social trygghet faller däremot inom regeringens restkompetens och kräver således inget godkännande från riksdagen.

#### 1.4 Disposition

Denna första del av uppsatsen är avsedd som en presentation av frågeställningen i uppsatsen och som en introducering av den problematik som arbetet avser att belysa. Läsaren uppmärksammas på uppsatsens avgränsningar och uppmanas att vara källkritisk.

Efter det inledande kapitlet följer en redogörelse för begreppen skatt och avgift i svensk rätt med en argumentation kring de rättsliga etiketterna på de svenska socialavgifterna, den allmänna pensionsavgiften, den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten. För att skapa en grundläggande förståelse följs den svenska delen av en internationell del med återkopplingar till de svenska avgifterna och hur dessa är att bedöma i internationella sammanhang. I den internationella delen presenteras de olika systemen som är relevanta vid uttag av svenska löneskatter, det vill säga, konventioner om social trygghet, rfo 1408/71 och dubbelbeskattningsavtal.

Arbetet avslutas med en avdelning som pekar på och behandlar problematiken inom frågeställningens ramar. Det avslutande kapitlet avser att fokusera främst på den svenska regleringen av löneskatterna ur ett internationellt perspektiv med nämnda domar från EG-domstolens som bakgrund.

---

<sup>3</sup> Lindencrona, s. 12 f.

## 2 Vad är en skatt respektive en avgift – gränsdragningen i intern svensk rätt

---

### 2.1 Skatt

Regeringsformen, RF, innehåller inte någon definition av begreppen skatt eller avgift. Den definition som ligger till grund för skattebegreppet i RF återfinns istället i förarbetena till grundlagen. Författningsutredningen menade att skatter i princip kan karaktäriseras som tvångsbidrag utan direkta motprestationer från det allmänna, eller, annorlunda uttryckt, utan annan motprestation från det allmänna än att bidraget används för att driva statens verksamhet.<sup>4</sup> Grundlagberedningen valde att inte klargöra begreppet,<sup>5</sup> medan departementschefen anslöt sig till Författningsutredningens definition: ”En skatt kan karaktäriseras som ett tvångsbidrag till det allmänna utan direkt motprestation.”<sup>6</sup>

### 2.2 Avgift

Avgifter erläggs, i motsats till skatter, i princip som ersättning för en direkt motprestation. Författningsutredningen definierade avgift som ersättning för direkta motprestationer av det allmänna.<sup>7</sup> Departementschefen uttalade, i linje med Grundlagberedningen<sup>8</sup>, att en avgift i RF:s bemärkelse föreligger endast om en specificerad motprestation utgår för den erlagda penningprestationen.<sup>9</sup> Till avgifter hänförs däremot också penningprestationer som tas ut i näringsreglerande syfte och som i sin helhet tillföres näringsgrenen i fråga enligt särskilda regler. Kännetecknande för dessa fall är ofta att avgifterna och de däremot svarande utgifterna inte redovisas i statsbudgeten. I motiven nämns, som exempel, de nu avskaffade avgifterna som utgick som ett led i prisregleringen inom jordbrukets och fiskets områden.<sup>10</sup>

#### 2.2.1 Tvångs- och frivillig avgift

Två typer av avgifter kan urskiljas: tvångsavgifter och frivilliga avgifter. Föreligger en tvångsavgift faller denna primärt inom riksdagens normgivningsområde, 8 kap 3 § RF medan en frivillig avgift primärt faller under regeringens restkompetens, 8 kap 13 § RF. I fråga om gränsen mellan tvångs- och frivilliga avgifter gäller till en början att föreskrifter om avgifter som avser åligganden för enskilda eller ingrepp i deras ekonomiska förhållanden bör ligga inom riksdagens primära lagområde. Utgår inte en direkt motprestation från det allmänna för den avgift en enskild förpliktas

---

<sup>4</sup> SOU 1963:17, s. 366 och 374.

<sup>5</sup> SOU 1972:15, s. 109 f.

<sup>6</sup> Prop. 1973:90, s. 213.

<sup>7</sup> SOU 1963:17, s. 366 och 374.

<sup>8</sup> SOU 1972:15, s. 109.

<sup>9</sup> Prop. 1973:90, s. 213 och 219.

<sup>10</sup> A.prop. s. 219.



att erlægga, och är pålagan i själva verket inte en skatt, har man otvivelaktigt att göra med ett åliggande som i princip bör kräva riksdagsbeslut.<sup>11</sup> I de följande förutsätts att en direkt motprestation från det allmänna föreligger och gränsdragningen mellan tvångs- och frivilliga avgifter behandlas utifrån detta.

För att en avgift skall vara en tvångsavgift krävs, utöver att en direkt motprestation utgår från det allmänna, att avgiften är tvångsmässig.<sup>12</sup> Enligt departementschefen föreligger en tvångsavgift "... om den enskilde befinner sig i en sådan situation att han rättsligt eller faktiskt kan anses tvingad att erlægga avgiften." En helhetsbedömning får dock göras i varje enskilt fall.<sup>13</sup>

Utgår det en direkt motprestation från det allmänna och avgiften står i rimligt förhållande till denna, det vill säga endast avser att bidra till eller täcka det allmännas kostnader, rör det sig om en frivillig avgift under förutsättning att den enskilde inte befinner sig i en sådan situation att han rättsligt eller faktiskt kan anses tvingad att erlægga avgiften. När däremot avgiftssättningen syftar till intäkter som klart överstiger statens kostnader bör avgiftssättningen anses falla inom riksdagens kompetensområde. Avgiftssättningen inom ett verksamhetsområde bör däremot betraktas som en helhet. En viss avgift som innebär ett överuttag inom ett visst verksamhetsområde kan trots allt anses tillhöra regeringens kompetensområde om andra avgifter inom samma verksamhetsområde lämnar motsvarande underuttag. Taxorna för de affärsdrivande verken och avgifter som erläggs för tjänster av så kallade uppdragsmyndigheter framhålls som exempel på avgifter som av denna grund faller inom regeringens kompetensområde.<sup>14</sup>

### 2.3 Offentligrättsliga eller privaträttsliga avgifter

Alla betalningar till det allmänna behöver inte klassificeras som skatter eller avgifter. När stat eller kommun är underkastade samma privaträttsliga regler som enskilda, är betalningen till det allmänna inte en avgift i RF:s mening. Så är exempelvis fallet när staten säljer skrot eller överskottsmaterial på öppna marknaden.<sup>15</sup> En avgift i RF:s mening är istället en betalning av offentligrättslig karaktär. Betalningen behöver dock inte ske direkt till stat eller kommun. Även en betalning till ett annat organ kan utgöra en avgift i de fall organet utövar myndighetsutövning. Vad som exempelvis betalas till AB Svensk Bilprovning för den obligatoriska kontrollbesiktningen ryms inom RF:s avgiftsbegrepp. Utanför RF:s definition faller däremot en betalning till ett privat organ för

---

<sup>11</sup> Prop. 1973:90, s. 218.

<sup>12</sup> Westerberg, s. 2.

<sup>13</sup> Prop. 1973:90, s. 218.

<sup>14</sup> A.prop. s. 218.

<sup>15</sup> Westerberg, s. 3.

en motprestation som inte utgör myndighetsutövning. Detta även om avgiften är offentligrättsligt reglerad, såsom exempelvis tandvårdstaxan. I de fall ett rättsligt eller blott faktiskt statligt eller kommunalt monopol föreligger, till exempel vid distribution av vatten, kan en betalning hänföras till det offentligrättsliga området och torde därmed utgöra en avgift i RF:s mening. Gränsen mellan offentligt och privat flyter men eftersom en betalning faller under regeringens kompetens, oavsett om den är en avgift eller inte, har det en ringa statsrättslig betydelse.<sup>16</sup>

## 2.4 Motprestation

Gränsdragningen mellan termerna avgift och skatt görs, teoretiskt sett, genom nyckelordet motprestation. Denna motprestation skall vara direkt eller specificerad. Den enskilde har inte rätt till någon bestämd motprestation för att han betalar skatt utan den betalda skatten flyter in till det allmännas tillgångsmassa.<sup>17</sup> Indirekt erhåller han däremot en motprestation, bland annat i form av rättsskydd, försvar och vägar.<sup>18</sup> Kopplingen mellan till exempel inkomstskatten och polismakten eller skolan finns på ett kollektivt och allmänt plan och har inte en individuell koppling.<sup>19</sup> På en kollektiv nivå finns det alltid ett visst samband mellan en skatt och kollektiva nyttigheter.<sup>20</sup> Frågan som uppkommer är dock vad som kan sägas utgöra en direkt motprestation och hur gränsen skall dras till en icke-direkt motprestation?

I förarbetena uttalades att sådana motprestationer från det allmänna som krävs för att en avgift skall föreligga i RF:s mening kan utgöras av tjänster av domstolar och förvaltningsmyndigheter, undervisning i skolor, vård vid sjukhus och andra anstalter, nyttjande av allmännyttiga företag som järnvägar, post och telekommunikationer, elektricitets- och vattenledningsverk.<sup>21</sup> Grundlagberedningen nämner transporttjänster av kommunikationsverken som exempel på en direkt motprestation från det allmänna.<sup>22</sup>

Enligt Westerberg föreligger en direkt motprestation från det allmännas sida vid myndighetsutövning. Ett utfärdande av ett rättsligt tillstånd såsom en exportlicens eller annat näringstillstånd har godtagits som en direkt motprestation vilket ger det allmänna rätt att ta ut avgifter för att täcka

---

<sup>16</sup> Holmberg m.fl. 2006, s. 339 f.

<sup>17</sup> Pålsson, s. 11.

<sup>18</sup> Grosskopf, s. 14.

<sup>19</sup> Erhag, s. 40.

<sup>20</sup> Erhag, s. 40 och Gunnarsson, s. 65 f.

<sup>21</sup> SOU 1963:17, s. 366.

<sup>22</sup> SOU 1972:15, s. 109.

sina kostnader. Vidare kan även en direkt motprestation föreligga vid prestationer av servicekaraktär, exempelvis transport, lotsning, besiktning eller kontroll.<sup>23</sup>

När det rör sig om kollektiva motprestationer, exempelvis avgifter för tillsyn av en viss näringsgren eller en viss verksamhet, saknas en direkt motprestation. Det finns då inte något direkt samband mellan att den enskilde betalar avgiften och att han erhåller en vara eller tjänst. En allmän enighet synes råda om att det, för att kunna uppfylla förutsättningarna för avgiftsprestationen i RF:s mening i detta fall, krävs att avnämmarkollektivet kan avgränsas och identifieras helt klart. Ingen i kollektivet skall kunna dra sig undan avgiften. Enligt Westerberg bör utgångspunkten vid bedömningen av dessa avgifter vara att det i verkligheten utgör skatter.<sup>24</sup>

Gränsdragningen mellan en direkt och en icke-direkt motprestation är emellertid inte skarp. Ett exempel får belysa skillnaden. En prestation föreligger vid såväl upprätthållande av lag och ordning genom polismakten som vid polismyndighetens utfärdande av pass. De skattemedel som används för att upprätthålla lag och ordning kan däremot aldrig vara att anse som avgifter. Avgiften för utfärdande av pass är å andra sidan ett tydligt exempel där en penningprestation följs av en direkt motprestation.<sup>25</sup> Allmänt sett skulle därför med en direkt motprestation avses avgifter för att erhålla en specifik vara eller tjänst.<sup>26</sup>

## 2.5 Gränsdragningens betydelse

Den beteckning som valts för en viss pålaga är inte på något sätt avgörande för dess statsrättsliga karaktär.<sup>27</sup> Gränsdragningen mellan vad som är att betecknas skatt respektive avgift har däremot betydelse på normgivningsområdet. Om skatter får endast beslutas av riksdagen genom lag, 8 kap 3 § RF. Delegation till regeringen eller underordnade myndigheter får inte ske, 8 kap 7 § RF. Även tvångsavgifter skall beslutas av riksdagen, 8 kap 3 § RF. Till skillnad mot vad som gäller skatter är det däremot möjligt för riksdagen att delegera beslut om tvångsavgifter till regeringen eller kommun utan några i grundlagen angivna begränsningar, 8 kap 9 § RF. I förarbetena till RF anges att den praktiska betydelsen av en gränsdragning torde inskränka sig till situationer då riksdagen överväger möjligheten av att delegera beslutskompetens till regeringen.<sup>28</sup>

---

<sup>23</sup> Westerberg, s. 24 f.

<sup>24</sup> A.a. s. 12 ff.

<sup>25</sup> Erhag, s. 41.

<sup>26</sup> Erhag, s. 41 och SOU 1979:23, s. 44.

<sup>27</sup> Prop. 1973:90, s. 219 f.

<sup>28</sup> A.prop. s. 219.

Skulle en påлага som betecknas avgift egentligen utgöra en skatt och har författningen angående denna påлага på felaktig grund beslutats av regeringen på egen hand eller felaktigt delegerats till regeringen av riksdagen finns en bestämmelse i 11 kap 14 § RF som ger domstol rätt att åsidosätta författningen i berörda delar. Har riksdagen eller regeringen beslutat om föreskriften skall tillämpning dock underlåtas endast om felet är uppenbart.

Det kan också för den allmänna opinionen ha betydelse för om en påлага kallas skatt eller avgift. En avgift är visserligen obligatorisk att betala men begreppet signalerar att det inte rör sig om, som vid skatt, en ensidig prestation utan att något kommer att erhållas i gengäld. Det kan alltså sägas föreligga en psykologisk skillnad mellan de båda begreppen.<sup>29</sup> Termen avgift torde uppfattas som mer smaklig än termen skatt.<sup>30</sup>

## 2.6 De svenska socialförsäkringsavgifterna

Ovanstående distinktioner vad gäller gränsdragningen mellan vad som utgör en skatt respektive en avgift i RF:s mening bygger främst på de kriterier som departementschefen angav vid RF:s tillkomst 1973. Som nämnts skiljs begreppen skatt och avgift åt med hjälp av nyckelordet motprestation. Detta kan kallas den teoretiska gränsdragningen. Denna gränsdragning stämmer däremot inte helt överens med hur begreppen skatt och avgift faktiskt används i det svenska rättssystemet. Det finns tvångsbidrag som rubricerats som avgifter, trots att någon direkt motprestation från det allmänna inte utgår.<sup>31</sup>

Eftersom frågorna och tveksamheterna kan vara många vid gränsdragningen uttalas redan i förarbetena att gränsen mellan skatter och avgifter är flytande.<sup>32</sup> Det finns många så kallade avgifter vars rättsliga klassificering kan diskuteras. I de följande skall däremot endast socialavgifterna, den allmänna pensionsavgiften, den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten behandlas.

### 2.6.1 Socialförsäkringar och finansieringen av dessa

Med socialförsäkringar brukar förstås det obligatoriska försäkringssystem som administreras i första hand av Försäkringskassan och som syftar till att ge de försäkrade ekonomisk trygghet under livstiden. Några av de viktigaste socialförsäkringarna är sjuk- och föräldraförsäkringen samt sjuk- och aktivitetsersättningen.<sup>33</sup> Socialförsäkringen finansieras dels genom socialavgifter i form

---

<sup>29</sup> Erhag, s. 431.

<sup>30</sup> Holmberg m.fl. 2003, s. 154.

<sup>31</sup> Pahlsson, s. 11.

<sup>32</sup> Prop. 1973:90, s. 213, SOU 1963:17, s. 366.

<sup>33</sup> Lodin, s. 587.

av arbetsgivareavgifter, egenavgifter och allmän pensionsavgift, dels genom skatter.<sup>34</sup> Finansieringen av socialförsäkringar har emellertid inte alltid sett ut så. Socialförsäkringarna växte fram i början av 1900-talet och finansierades då huvudsakligen med hjälp av egenavgifter av försäkringsmässig karaktär. Efterhand ersattes dessa egenavgifter först av skatter och sedan av arbetsgivaravgifter. För att göra socialförsäkringarna mer försäkringsmässiga återinfördes de allmänna egenavgifterna under 1990-talet som finansieringskälla till vissa sociala förmåner. Numera uttas sådana egenavgifter i form av allmänna pensionsavgifter som bidrag till pensionssystemet. Socialavgifterna bidrar även till vissa andra sociala ändamål som inte ingår i socialförsäkringen, exempelvis arbetslöshetsförsäkringen.<sup>35</sup>

### 2.6.2 Socialavgifterna

Enligt 1 kap 2 § socialavgiftslagen (2000:980), SAL, utgörs socialavgifterna av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Dessa består i sin tur av sex olika avgifter: sjukförsäkringsavgift, föräldraförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsmarknadsavgift och arbets-skadeavgift, 2 kap 26 § och 3 kap 13 § SAL. Avgifterna får dessutom en formell koppling till respektive förmån genom att de särskiljs med namn men också genom att de destinerats till en viss typ av utgifter enligt lag (2000:981) om fördelning av socialavgifter. Denna koppling föreligger dock enbart på en kollektiv nivå och avsaknaden av en koppling på individuell nivå gör det istället mer relevant att betrakta avgiften som en skatt.<sup>36</sup> Arbetsgivaravgifterna utgår på summan av de löner och skattepliktiga förmåner som en arbetsgivare betalar till sina anställda utan att någon uppdelning på de enskilda arbetstagarna görs. För den enskilde innebär detta att sambandet mellan förmånerna och avgifterna tunnats ut.<sup>37</sup> Löntagarna är dock de som i slutändan får betala avgiften. En arbetsgivaravgift kommer, i vart fall på sikt, att övervältras på löntagarna genom att de verkliga löneökningarna blir lägre än de annars blivit.<sup>38</sup>

Det föreligger idag ett uppbördsmässigt och administrativt samband mellan skatter och avgifter. Handläggningen av socialavgiftsfrågor är helt integrerad med skatterna på olika nivåer och uppbörden av socialavgifterna är samordnad med uppbörden av preliminärskatter genom skattebetalningslagen (1997:483).<sup>39</sup>

---

<sup>34</sup> År 2006 finansierades socialförsäkringarna med 93 miljarder av den totala skatteintäkten på 447 miljarder. De bostättningsbaserade förmånerna är skattefinansierade.

<sup>35</sup> Lodin, s. 587 f.

<sup>36</sup> Erhag, s. 41.

<sup>37</sup> Lodin, s. 587.

<sup>38</sup> SOU 2002:47, s. 309.

<sup>39</sup> Erhag, s. 99.

Också på andra sätt är kopplingen mellan arbetsgivaravgifter och inkomstrelaterade förmåner långt ifrån strikt. För att exempelvis föräldrapenning på garantinivå skall utgå krävs endast att förmånstagaren är bosatt i Sverige, inte att han eller hon arbetar här eller att personen betalt några avgifter. Arbetsgivaravgiften kan visserligen betraktas som en del av arbetsinkomsten men avgiften tas även ut på mycket höga inkomster trots att det bara är inkomster upp till en viss gräns som ger rätt till ersättning. En del av summan som betalas för höginkomsttagaren används således för att till exempel finansiera sjukersättningen för någon annan, eller kanske för något helt annat ändamål. Socialförsäkringarna får härigenom, likt skattesystemet, en omfördelande effekt. Arbetsgivaravgiften är i denna del att betrakta som en skatt.<sup>40</sup> Skulle arbetsgivaren inte betala in arbetsgivaravgiften går inte heller arbetstagaren miste om sin förmån.<sup>41</sup>

Att sambandet mellan förmånerna och avgifterna, som en gång var tydligare, suddats ut menar Lodin också är en följd av att arbetsgivaravgifterna inte enbart använts som finansieringskälla för socialförsäkringsreformer utan också när reformer på helt andra områden genomförts. Lodin anför som exempel härpå den allmänna arbetsgivaravgiften som infördes 1968 för att kompensera inkomstbortfall för staten vid övergången från allmän varuskatt till mervärdesskatt. En sådan avgift är en ren skatt menar Lodin.<sup>42</sup> Den allmänna löneavgiften infördes 1994 i syfte att finansiera EU-medlemskapet och kan sägas vara ytterligare ett exempel som medför en uttunning av sambandet.<sup>43</sup>

Socialavgiften kan, utifrån ovan förda argumentation som menar att avgiften inte genererar en individuell motprestation och som pekar på att avgiften uppvisar samma kännetecken som en skatt, hävdas vara en hybrid eftersom namnet antyder att det rör sig om en avgift.<sup>44</sup> I normgivningshänseende behandlas också socialavgiften som en skatt. I RÅ 1996 ref. 5 hade regeringen utfärdat föreskrifter i en förordning om nedsättning av socialavgifter. Regeringsrätten uttalade att ”Avgifter enligt lag om socialavgifter är i regeringsformens mening skatt.” och föreskrifter om skatt skall enligt 8 kap 3 § RF beslutas enligt lag.

Det finns vissa skillnader mellan arbetsgivaravgiften och egenavgiften. Frågan är om egenavgiften skall bedömas annorlunda än arbetsgivaravgiften? Till skillnad från arbetsgivaravgifterna är det förmånstagaren som självständigt betalar in avgiften. Det har i äldre doktrin framhållits att social-

---

<sup>40</sup> SOU 2002:47, s. 297 f och 311.

<sup>41</sup> Erhag, s. 375.

<sup>42</sup> Lodin, s. 587.

<sup>43</sup> SOU 2002:47, s. 311 f.

<sup>44</sup> Jämför Erhag, s. 42.

försäkringsavgifterna möjligen bör betraktas som skatter, i varje fall då de erläggs av annan än förmånstagaren.<sup>45</sup> Erhag menar att egenavgiften med ett sådant synsätt är av direkt karaktär, medan arbetsgivaravgiften, som betalas av arbetsgivaren, är indirekt. Tveksamhet föreligger ändå i bedömningen och det är nödvändigt att analysera varje enskild avgift.<sup>46</sup>

### 2.6.3 Allmän pensionsavgift

Den allmänna pensionsavgiften regleras i lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift, APL. Enligt lagen har den enskilde en skyldighet att erlägga egenavgifter till pensionssystemet. Både arbetstagare och egenföretagare har således en skyldighet att betala denna avgift. Löntagarna kompenseras sedan fullt ut för denna avgift genom en skattereduktion, 65 kap 10 § inkomstskattelag (1999:1229), IL. Det är den pensionsgrundande inkomsten enligt lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP, som utgör avgiftsunderlaget. Till skillnad mot socialavgifterna har den allmänna pensionsavgiften ett tak. För den del av inkomsten som överstiger 8,07 gånger det för året gällande inkomstbasbeloppet enligt 1 kap 6 § LIP uttas ingen avgift.

Skyldigheten att betala avgiften är kopplad till skyldigheten att betala inkomstskatt enligt IL. Utomlands bosatta personer som uppbär tjänsteinkomst från Sverige och som är skatteskyldiga enligt lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlandsbosatta artister m.fl., omfattas inte av avgiftsskyldigheten trots att dessa personer omfattas av den svenska socialförsäkringen enligt huvudregeln i rfo 1408/71. Inte heller den som inte är skattskyldig i Sverige enligt ett dubbelbeskattningsavtal eller enligt sexmånaders- eller ettårsregeln i 3 kap 9-13 §§ IL är avgiftsskyldig.

Syftet med avgiften är att finansiera inkomstpension och tilläggspension enligt LIP och införandet av lagen är ett led i ett försök att göra kopplingen mellan avgifter och förmåner starkare.<sup>47</sup> Eftersom avgiften lämnar avtryck på den enskildes skattedeklaration kan den sägas ha ett starkare samband mellan erlagd avgift och förmån än de övriga här behandlade pålagorna.

### 2.6.4 Allmän löneavgift

Det stadgas i 1 § lag (1994:1920) om allmän löneavgift att den som är skyldig att erlägga socialavgifter, enligt 2 och 3 kap SAL, också är skyldig att erlägga allmän löneavgift. Avgiften beräknas på samma underlag som för arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter i SAL. Avgiftens syfte skiljer sig från socialavgifternas, vilka syftar till att finansiera social trygghet, 1 kap 1 § SAL. När

---

<sup>45</sup> Holmberg & Stjernquist, 1980, s. 259 f.

<sup>46</sup> Erhag, s. 41.

<sup>47</sup> A.a. s. 334.

den allmänna löneavgiften infördes hade den till syfte att finansiera Sveriges medlemskap i EU.<sup>48</sup> Nu fungerar den däremot som en allmän budgetförstärkning,<sup>49</sup> och inbetalning av avgiften kan inte sägas generera en direkt motprestation från det allmänna. Trots att utformningen av avgiften ansluter sig till vad som gäller för uttag av socialavgifter uttalas det i lagens förarbeten att avgiften både ekonomiskt och rättsligt är att anse som en skatt.<sup>50</sup>

### 2.6.5 Särskild löneskatt

Den särskilda löneskatten regleras i lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och utgår med för närvarande 24,26 % på de förvärvsinkomster som inte är förmånsgrundande och därmed inte blir föremål för socialavgifter. Dessa ersättningar beläggs istället med en skatt som motsvarar skattedelen av socialavgifterna. Någon direkt korrelation mellan socialavgifternas skattedel och den särskilda löneskatten föreligger dock inte längre. Det viktigaste tillämpningsområdet för skatten är för inkomster som hänför sig till passiv näringsverksamhet.<sup>51</sup>

### 2.6.6 Sammanfattande kommentar

Den teoretiska gränsdragningen mellan begreppen skatt och avgift dras genom rekvisitet motprestation. Genererar den erlagda betalningen en direkt motprestation från det allmänna föreligger en avgift. Vad gäller socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt är den direkta motprestation svag. Övergripande kan man därför säga att dessa svenska pålagor är rättsliga skatter. Det är dock möjligt att plocka isär exempelvis socialavgifterna och bedöma varje post för sig. De olika posterna visar olika starka drag av avgift respektive skatt.

Eftersom argumentationen går isär vad gäller pålagornas rättsliga beteckningar är det svårt att här dra ytterligare slutsatser om dessa. Svensk domstol och lagstiftare har dock betecknat socialavgifterna och den allmänna löneavgiften som rättsliga skatter. Den särskilda löneskatten bör också betecknas skatt även om den behandlas inom området för socialförsäkringar. Detta måste anses följa redan av namnet. Den allmänna pensionsavgiften innehåller däremot tydligare kopplingar till en direkt motprestation eftersom den betalas av den enskilde. Avgiften innehåller dock vissa skatteavdrag och kan inte betraktas som en renodlad avgift. Sammantaget kan det konstateras att de, i detta kapitel, behandlade svenska pålagorna med social prägel innehåller en betydande skattedel.

---

<sup>48</sup> Prop. 1994/95:122, s. 16.

<sup>49</sup> Svenström, s. 204.

<sup>50</sup> Prop. 1994/95:122, s. 18.

<sup>51</sup> Lodin, s. 604.



## 3 Internationell reglering av avgiftsuttag – bilaterala avtal och EG-rätt

---

### 3.1 Konventioner om social trygghet

De konventioner om social trygghet som Sverige har slutit är överordnade den svenska interna rätten och kan både utvidga och inskränka denna. Detta kommer till uttryck i 1 kap 4 § socialförsäkringslagen (1999:799), SoFL, och 1 kap 3 § SAL. Sverige har slutit konventioner om social trygghet med 23 länder.<sup>52</sup> De flesta av dessa länder är medlemsstater i EU och EES och måste iakttä bestämmelserna i rfo 1408/71. Konventionerna är avseende dessa länder endast tillämpliga i den mån förordningen inte är det, jämför artikel 6 i rfo 1408/71. Detta gäller även om en tillämpning av de ersatta konventionsbestämmelserna skulle ha gett den berättigade en större förmån.<sup>53</sup> En konventionsbestämmelse kan däremot gälla om frågan inte behandlas i förordningen.<sup>54</sup>

Konventionerna om social trygghet har till syfte att samordna och reglera tillämpningen av ländernas socialförsäkringssystem i olika försäkringssituationer. Konventionerna skall ge en person som flyttar från ett land till ett annat ett kontinuerligt försäkringsskydd, tillförsäkra en person, som arbetar eller vistas i ett land, förmåner som han eller hon enligt lagstiftningen i det landet annars inte skulle ha rätt till, trygga intjänade pensionsrätter samt garantera att rättigheter som har tjänats in i det ena landet bevaras vid flyttning till det andra landet och kan göras gällande när ett försäkringsfall inträffar där.<sup>55</sup>

Det finns olika typer av konventioner; bilaterala och multilaterala. De bilaterala konventionerna är avtal mellan två länder medan de multilaterala konventionerna ingås mellan flera länder. Med undantag från den Nordiska konventionen som är en multilateral konvention mellan Sverige, Danmark, Norge, Finland och Island är övriga konventioner bilaterala avtal.

#### 3.1.1 Personkretsen

Konventionerna är avtal mellan två eller flera länder och ser därför olika ut. Vissa konventioner omfattar endast de avtalsslutande ländernas medborgare medan andra konventioner omfattar personer som är försäkrade.

---

<sup>52</sup> Norden (SFS 2004:114, prop. 2003/04:44), Amerikas Förenta Stater (SFS 2004:1192, SFS 2007:807), Chile (SFS 2006:286, SFS 2006:1312), Frankrike (SFS 1981:584), Grekland (SFS 1979:56), Israel (SFS 1983:325), Italien (SFS 1982:887), Jugoslavien (SFS 1978:798), Kanada (SFS 2002:221, prop. 2001/02:106) Kap Verde (SFS 1991:1333), Luxemburg (SFS 2004:491, prop. 2003/04:98), Marocko (SFS 1982:249), Nederländerna (SFS 1983:22), Portugal (SFS 1979:869), Schweiz (SFS 1980:32), Spanien (SFS 1984:555), Storbritannien och Nordirland (SFS 1988:106), Turkiet (SFS 1981:208, tilläggsöverenskommelse SFS 2001:1285, prop. 1997/98:3, 1997/98:SfU 4), Tyskland (SFS 1977:740) och Österrike (SFS 1997:265, prop. 1995/96:203).

<sup>53</sup> Mål C-82/72 Walder, p.7, jämför SOU 1998:67, s. 154 f.

<sup>54</sup> Vägledning från RSV, s. 92.

<sup>55</sup> Vägledning från RSV, s. 89.

Enligt artikel 6 i rfo 1408/71 tar förordningens bestämmelser över konventionernas vad gäller frågan om personkrets och sakområde. Sedan 1 juni 2003 gäller förordningen även personer som är bosatta i ett medlemsland utan att vara medborgare i ett sådant, så kallade tredjelandsmedborgare.<sup>56</sup> Konventionerna inom EU blir i huvudsak därmed tillämpliga endast på personer som aldrig förvärvsarbetat.<sup>57</sup>

### 3.1.2 Lagvalsregler

Konventionerna anger vilket lands lagstiftning den omfattade personkretsen skall omfattas av. Vissa konventioner anger bosättningslandet medan andra anger att personen skall vara försäkrad i det land han eller hon arbetar. I de flesta av de konventioner Sverige ingått med andra länder är det lagstiftningen i det land där personen ifråga arbetar som skall tillämpas. Bestämmelserna om tillämplig lagstiftning får endast betydelse avseende de förmåner som omfattas,<sup>58</sup> i övrigt skall de nationella reglerna tillämpas vilket för Sveriges del innebär en tillämpning av SofL.

Som nedan kommer att beröras är en huvudprincip i rfo 1408/71 att endast ett lands lagstiftning skall tillämpas på en och samma situation. De flesta konventioner, med undantag från konventionen med Chile samt de konventioner - den nordiska och de med Luxemburg och Österrike - som direkt ansluter till förordningen, innehåller inget absolut förbud mot att en anställd omfattas av båda ländernas socialförsäkringssystem samtidigt. Dubbelförsäkring skulle därför i dessa fall kunna uppstå.<sup>59</sup> Konventionerna ger inte på samma sätt som rfo 1408/71 en garanti för att en av dessa omfattad person alltid skyddas av socialförsäkringen i något land.<sup>60</sup>

Konventionerna om social trygghet innehåller också bestämmelser om lagval när en person sänds ut av sin arbetsgivare i ett konventionsland för arbete i ett annat. Dessa följer samma mönster som reglerna om utsändning i rfo 1408/71 och innebär att den anställde kan komma att stå kvar i det egna landets socialförsäkring. Utsändningstiderna varierar från tolv till sextio månader mellan olika konventioner. Till skillnad mot förordningen är konventionerna avseende utsändningsreglerna av två typer: *avsiktskonventioner* och *ej avsiktskonventioner*. Vid avsiktskonventioner är det avsikten vid utsändningstillfället som avgör huruvida den anställde skall stå kvar i arbetsgivarlandets socialförsäkring under utsändningen, eller direkt från första dagen omfattas av arbetsland-

---

<sup>56</sup> Rådets förordning (EG) nr 859/2003 om utvidgning av bestämmelserna i förordning (EEG) nr 1408/71.

Eftersom denna förordning är antagen med artikel 63 som grund omfattas varken Danmark eller EES-staterna av utvidgningen av personkretsen. Den Nordiska konventionen har alltså en kompletterande betydelse eftersom den omfattar tredjelandsmedborgare i förhållande till de nordiska länderna.

<sup>57</sup> Thörnroos m.fl. avsnitt 2.5.

<sup>58</sup> Vägledning från RSV, s. 93.

<sup>59</sup> Thörnroos m.fl. avsnitt 2.

<sup>60</sup> SOU 1998:67, s. 154.

ets lagstiftning. Är avsikten att arbetet skall slutföras inom den i konventionen gällande ”karens-tiden”, till exempel sextio månader vid utsändning till USA, kommer utsändningslandets lagstiftning, i exemplet Sveriges lagstiftning, bli gällande under hela tiden. Vid de så kallade ej avsiktskonventionerna står den anställde alltid kvar i det egna landets socialförsäkring under ett visst antal månader vilket regleras i konventionen.

### 3.1.3 Materiellt tillämpningsområde

Konventionerna skiljer sig också vad gäller vilka socialförsäkringsförmåner som omfattas. Konventionen med Marocko omfattar exempelvis alla typer av socialförsäkringsförmåner medan konventionerna med USA och Kanada är pensionskonventioner, vilket innebär att de endast täcker pensionsgrenarna i respektive lands socialförsäkringssystem.

### 3.1.4 Avgiftsskyldighet enligt konventionerna om social trygghet

De flesta av konventionerna innehåller inga uttryckliga bestämmelser om betalning av sociala avgifter. Avgifterna anses dock följa lagvalsreglerna.<sup>61</sup> Ett land vars lagstiftning pekats ut enligt lagvalsreglerna får ta ut avgifter som används för finansieringen av förmånerna som omfattas av konventionen; avgiftsskyldigheten korresponderar således med förmånssidan. Huruvida också avgifter får tas ut för förmåner som inte omfattas av konventionen är däremot en fråga för den nationella lagstiftaren.<sup>62</sup>

Som en följd av att dubbelförsäkring skulle kunna uppstå, genom att många konventioner inte innehåller ett absolut förbud mot att båda avtalsländernas lagstiftningar tillämpas samtidigt, skulle även sociala avgifter kunna komma att tas ut i två länder samtidigt.<sup>63</sup> Konventionerna ger således ingen garanti för att socialförsäkringsavgifter inte tas ut för samma person och inkomst i mer än ett land.<sup>64</sup> När det gäller konventionerna med USA och Kanada är det på grund av konventionernas konstruktion regel att så sker. Om avgifter enligt en konventions regler skall betalas i det andra landet tas dock, enligt praxis, samma avgifter aldrig ut i Sverige.<sup>65</sup>

### 3.1.5 Vilka svenska avgifter omfattas av konventionerna?

Som nämndes ovan följer regleringen av uttaget av avgifter de förmåner som omfattas av konventionen. Som exempel kan nämnas konventionen med USA<sup>66</sup> som, i likhet med den svenskkanadensiska, är en pensionskonvention. För Sveriges vidkommande omfattas garantipensionen,

---

<sup>61</sup> Thörnroos m.fl. avsnitt 2 och Handledning från Skatteverket, s. 53.

<sup>62</sup> SOU 1998:67, s. 258.

<sup>63</sup> Thörnroos m.fl. avsnitt 2.

<sup>64</sup> SOU 1998:67, s. 157.

<sup>65</sup> Thörnroos m.fl. avsnitt 2.

<sup>66</sup> Konventionen mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater (SFS 2004:1192, SFS 2007:807).

den inkomstgrundade ålderspensionen, efterlevandepensionen samt sjuk- och aktivitetsersättning. I artikel 2.1 finns en uttrycklig bestämmelse om betalning av socialavgifter som innebär att konventionen inte berör rätt till förmåner eller skyldighet att betala avgifter inom andra grenar av social trygghet än de nu nämnda. De svenska avgifterna som berörs är ålderspensions- och efterlevandepensionsavgiften samt sjukförsäkringsavgiften. För de försäkringsgrenar som inte omfattas av tillämpningsområdet är respektive lands interna lagstiftning styrande vad avser övriga delar av socialförsäkringen.

Den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten tas inte ut av en utländsk arbetsgivare.<sup>67</sup> Pålågorna regleras inte i konventionen eftersom de betraktas som skatter. Skulle ett avtal om betalning av socialavgifter slutas mellan arbetstägaren och den utländske arbetsgivaren åligger det arbetstägaren att betala socialavgifterna själv i form av egenavgifter, 3 kap 6 § SAL. I dessa fall skall arbetstägaren också betala den allmänna löneavgiften, 2 § lag om allmän löneavgift. Den allmänna pensionsavgiften betalas av den som är skattskyldig enligt IL i Sverige om avgiften inte omfattas av den aktuella konventionen vilket kan föranleda en annan reglering. Socialavgifterna och den allmänna pensionsavgiften är båda avgifter som kan regleras inom konventionen. Som nedan kommer visas följer alltså konventionerna om social trygghet samma mönster som rfo 1408/71 avseende vilka avgifter som tas ut.

### 3.2 Rådets förordning nr 1408/71

Bland de viktigaste principerna i den europeiska ekonomiska gemenskapen finns den om arbetskraftens fria rörlighet. Artikel 42 och 308 i EG-fördraget utgör en rättslig grund för lagstiftning om införande av ett koordineringssystem för medlemsstaternas sociala trygghetssystem, vilket har möjliggjort bland annat rfo 1408/71 och dess tillämpningsförförordning rfo 574/72<sup>68</sup>. Bestämmelser om social trygghet finns också i EES-avtalet<sup>69</sup> varför det EG-rättsliga regelverket i princip har giltighet i EES-länderna Island, Liechtenstein och Norge. Den EG-rättsliga förordningen 1408/71 kommer att ersättas av rfo 883/2004<sup>70</sup> som har utarbetats men som ännu inte har trätt ikraft. Innehållet i den nya förordningen skiljer sig emellertid inte från den äldre i några avseenden som är relevanta för innehållet i denna uppsats.

---

<sup>67</sup> Handledning från Skatteverket, s. 60 och Riksskatteverkets skrivelse, dnr 7300-02/100.

<sup>68</sup> Rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpning av förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen.

<sup>69</sup> EES-avtalet, bilaga VI.

<sup>70</sup> Rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen.

Avsikten med de båda förordningarna är inte att harmonisera medlemsstaternas lagstiftningar. Förordningarna är istället avsedda att samordna förmåner från de olika medlemsländerna. Detta innebär att ländernas nationella socialförsäkringssystem behåller sina särdrag och det är varje lands lagstiftning som avgör villkoren för rätten till förmåner och även vad förmånerna skall innehålla. Förordningen stadgar således inte en rättighet att erhålla en viss förmån. Trots att artikel 42 i EG-fördraget inte är grund för harmonisering pågår det ändå i praktiken en indirekt harmonisering av de nationella systemen. Erhag skriver att koordineringslagstiftningen syftar till att genom användning av nationella rättsregler undanröja de aspekter i nationell lagstiftning, vilka vid gränsöverskridande verksamhet ger upphov till oönskade effekter för den migrerande arbetstagar-en. Den nationella lagstiftningen påverkas indirekt av koordineringssystemet genom att de grundläggande principerna i den gemenskapsrättsliga lagstiftningen är normerande för övriga socialförsäkringssystem.<sup>71</sup>

### 3.2.1 Personkretsen

Vilka som omfattas av förordningen framgår av artikel 2.

1. Denna förordning skall gälla anställda, egenföretagare och studerande som omfattas eller har omfattats av lagstiftningen i en eller flera medlemsstater och som är medborgare i en medlemsstat eller är statslösa eller flyktingar bosatta inom en medlemsstats territorium samt deras familjemedlemmar och efterlevande.
2. Denna förordning skall gälla efterlevande till anställda, egenföretagare och studerande som har omfattats av lagstiftningen i en eller flera medlemsstater, oavsett dessa anställdas, egenföretagares eller studerandes medborgarskap, om deras efterlevande är medborgare i en medlemsstat eller är statslösa eller flyktingar som är bosatta inom en medlemsstats territorium.

Sedan den 1 juni 2003 gäller även rfo 1408/71 för medborgare i tredje land, som enbart på grund av sitt medborgarskap inte redan omfattas av förordningen, i situationer då mer än en medlemsstat berörs.<sup>72</sup>

Förordningen är inte tillämplig på ett rent internt förhållande utan kräver ett gränsöverskridande moment. Däremot behöver inte det gränsöverskridande momentet ha något samband med

---

<sup>71</sup> Erhag, s. 229.

<sup>72</sup> Rådets förordning (EG) nr 859/2003 om utvidgning av bestämmelserna i förordning (EEG) nr 1408/71 och förordning (EEG) nr 574/72 till att gälla de medborgare i tredje land som enbart på grund av sitt medborgarskap inte omfattas av dessa bestämmelser.

förvärvsarbete. Således är förordningen tillämplig även när det är fråga om en semesterresa till ett annat medlemsland.<sup>73</sup>

### 3.2.2 Lagvalsreglerna

Reglerna om tillämplig lagstiftning skall här endast beröras i korthet. Reglerna stadgar att endast ett land lagstiftning skall vara tillämplig på en arbetstagare. Denna princip kallas single state rule-principen. En person skall därför endast kunna omfattas av ett lands lagstiftning och då som huvudregel av lagstiftningen i det land där arbetet utförs, artikel 13 i rfo 1408/71. Det sistnämnda är ett uttryck för principen *lex loci laboris* och gäller för både arbetstagare och egenföretagare.

Från denna huvudregel om att arbetslandets lag skall tillämpas stadgas en rad olika undantag. När till exempel en person arbetar samtidigt i både den medlemsstat där han är bosatt och i en annan medlemsstat är det bosättningslandets lagstiftning som skall tillämpas, artikel 14.2.b i rfo 1408/71. En viktig bestämmelse är också bestämmelsen om utsändning av anställd. Denne har möjlighet att, under vissa förutsättningar, kvarstå i det medlemslands lagstiftning han normalt omfattas av, se artikel 14.1 i rfo 1408/71. Avsikten får inte vara att utsändningsperioden skall överstiga tolv månader. Skulle däremot oförutsebara omständigheter inträffa och arbetet förlängs utöver dessa tolv månader kan en förlängning i ytterligare tolv månader bli aktuell. Genom en särskild överenskommelse mellan båda länders behöriga myndigheter enligt artikel 17 i rfo 1408/71 finns det ytterligare möjligheter till längre utsändningstid än de normala tolv månaderna.

EG-domstolen har uttalat att lagvalsreglerna i rfo 1408/71 är uttömmande.<sup>74</sup> Lagvalsreglerna gäller vidare endast anställda och egenföretagare medan de saknas lagvalsregler för familjemedlemmar, pensionärer och studerande. Dessa gruppers försäkringstillhörighet avgörs istället av medlemsstaternas nationella lagstiftning, vilket i Sverige innebär en tillämpning av SofL.

### 3.2.3 Materiellt tillämpningsområde

För att en person som omfattas av förordningen skall kunna åberopa förordningen krävs att förmånen i fråga omfattas av förordningens sakområde. Enligt artikel 4 är rfo 1408/71 tillämplig på all lagstiftning gällande följande grenar av social trygghet:

- Förmåner vid sjukdom och moderskap
- Förmåner vid invaliditet, även sådana som är avsedda att bevara eller förbättra förvärvsförmågan

---

<sup>73</sup> Mål C-44/65 *Maison Singer and sons*, summary p. 2.

<sup>74</sup> Se bland annat mål C-302/84 *Ten Holder*.

- Förmåner vid ålderdom
- Förmåner till efterlevande
- Förmåner vid olycksfall i arbetet och arbetssjukdomar
- Dödsfallsersättningar
- Förmåner vid arbetslöshet
- Familjeförmåner
- Särskilda icke avgiftsfinansierade förmåner (hybridförmåner)

Föreligger ingen koppling mellan förmånen ifråga och något av de riskfall som anges i artikeln, rör det sig inte om en förmån för social trygghet i förordningens bemärkelse.<sup>75</sup>

Förordningen skall gälla för alla allmänna och särskilda system för social trygghet oavsett om det bygger på avgiftsplikt eller inte, artikel 4.2. Förmånerna kan således också vara skattefinansierade. Begreppet lagstiftning har en vid innebörd. I princip varje nationell åtgärd som angår de uppräknade grenarna avses.<sup>76</sup> Enligt art 1j skall med lagstiftning förstås nuvarande och kommande lagar och andra författningar avseende de grenar av social trygghet som nämnts ovan samt andra beslut om åtgärder för att genomföra sådana grenar och beslut. Däremot omfattas inte kollektivavtal.

Vad som faller inom respektive förmåns tillämpningsområde definieras inte närmare i förordningen. Enligt artikel 5 är medlemsstaterna skyldiga att upprätta förklaringar i vilka de närmare skall ange den nationella lagstiftning och de nationella system som de anser omfattas av artikel 4. Att förmånen nämns i denna lista utgör, enligt EG-domstolen, ett bevis på att förmånen faller under förordningens tillämpningsområde,<sup>77</sup> samtidigt som domstolen uttalat att ett utelämnande inte automatiskt leder till att förordningen inte anses tillämplig.<sup>78</sup> EG-domstolen har vidare uttalat att den nationella beteckningen på en förmån inte är avgörande för vad som utgör en förmån under förordningen. Avgörande är istället hur den är konstruerad, i synnerhet vad som är syftet med den och förutsättningarna för att den beviljas.<sup>79</sup>

Vissa förmåner faller uttryckligen utanför förordningen. Dessa nämns i artikel 4.4 och rör social eller medicinsk hjälp och förmåner till offer för krig eller dess följder. Vidare utesluts också

---

<sup>75</sup> Westerhäll, s. 91.

<sup>76</sup> Generaladvokaten i mål C-34/98 och C-169/98, p. 23.

<sup>77</sup> Mål C-35/77 Beerens, p. 9.

<sup>78</sup> Se bland annat mål C-85/99 Offermanns, p. 26.

<sup>79</sup> Mål C-78/91 Hughes, p. 14, även de förenade mål C-245/94 och mål C-312/94 Hoefer och Zachow, p. 17. Jämför Erhag, s. 436 f.

särskilda system för offentligt anställda och personer som behandlas som sådana. Förordningens tillämpningsområde är också begränsat till *sociala trygghetsförmåner*. Ett betydligt vidare begrepp är sociala förmåner. De förmåner som inte har karaktär av social trygghet kan istället omfattas av rfo 1612/68 som just omfattar sociala förmåner.<sup>80</sup> Skillnaden mellan vad som är en social trygghetsförmån och ren socialhjälp består i att ingen individuell behovsprövning sker vid beviljandet av en social trygghetsförmån. För de sociala trygghetsförmånerna kan man istället tala om en lagstadgad rätt till förmånen under förutsättning att man uppfyller de uppställda villkoren.<sup>81</sup> De så kallade hybriderna, de icke avgiftsfinansierade förmånerna som kan sägas utgöra en blandning mellan sociala förmåner och sociala trygghetsförmåner, faller, genom uttrycklig reglering i artikel 4.2a, inom förordningen.

### 3.2.4 Medlemslands möjlighet att ta ut avgifter för av förordningen omfattade förmåner

Förordningen reglerar försäkringstillhörigheten för individer som, i första hand, är medborgare i ett EU-medlemsland. Någon uttrycklig reglering avseende skyldigheten att betala eventuella avgifter saknas däremot men anses följa automatiskt av reglerna om vilket lands lagstiftning som skall tillämpas, de så kallade lagvalsreglerna. Skall en anställd, enligt förordningen, anses omfattad av arbetslandets lagstiftning är det också där som eventuella socialförsäkringsavgifter skall betalas i enlighet med det landets lagstiftning. Slutsatsen att så är fallet, skriver Erhag, kan dras genom en studie av domstolens avgöranden och tycks också vara en allmänt vedertagen uppfattning.<sup>82</sup> I Perenboom-målet uttalade EG-domstolen att artikel 13 i rfo 1408/71 hindrar bosättningsstaten från att ta upp sociala avgifter om arbetstagaren betalar sociala avgifter i arbetslandets på grund av att denne omfattas av arbetslandets lagstiftning.<sup>83</sup> Den koordineringsmekanism som används i förordningen innebär således att när en stat är behörig är den behörig för alla förmåner men också för alla avgifter och detta gäller oavsett vilken förmån som finansieras av avgiften.<sup>84</sup> Det är däremot den behöriga staten själv som närmare bestämmer villkoren för avgiftsskyldigheten.<sup>85</sup> Om en medlemsstats lagstiftning om social trygghet skall tillämpas på en person enligt bestämmelserna i förordningen skall avgifter som hänför sig till dennes förvärvsinkomster betalas enligt den medlemsstatens lagstiftning oberoende av var den anställda eller egenföretagaren är bosatt och oavsett var arbetsgivaren bor eller företaget har sitt säte.<sup>86</sup>

---

<sup>80</sup> Rådets förordning (EEG) nr 1612/68 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen.

<sup>81</sup> Berg och Welander, s. 65.

<sup>82</sup> Erhag, s. 259 med hänvisning till mål C-102/76 Perenboom, mål C-60/93 Aldewereld, mål C-53/95 Kemmler. Se också Svenström och Lagerström 1995, s. 203, Svenström, s. 202, Westerhäll, s. 152 och SOU 1993:115, s. 178.

<sup>83</sup> Mål C-102/76 Perenboom, p. 15.

<sup>84</sup> Erhag, s. 259.

<sup>85</sup> SOU 1998:67, s. 149.

<sup>86</sup> Prop. 2000/01:8, s. 66.



Det torde vara tillåtet för ett annat land än arbetslandet att tillämpa sin lagstiftning i fråga om förmåner och avgifter som faller utanför förordningens tillämpningsområde så länge reglerna i EG-fördraget om likabehandling och arbetskraftens fria rörlighet samt reglerna i rfo 1612/68 iaktas. Det sistnämnda bör innebära att avgifter får tas ut endast om de ger upphov till förmåner utöver vad som kan utgå enligt arbetslandets lagstiftning. En annan fråga är i vilken mån den behöriga staten, arbetslandet enligt huvudregeln, kan ta ut avgifter som används för finansieringen av förmåner som faller utanför tillämpningsområdet i rfo 1408/71. Något hinder för detta kan knappast anses finnas i förordningen men principerna om likabehandling i EG-fördraget och i rfo 1612/68 bör iaktas. I utredningen om socialförsäkringens personkrets menade man att en rimlig tolkning i detta avseende torde vara att avgifter kan tas ut så länge någon diskriminering av andra staters medborgare inte sker, varken på förmånssidan eller avgiftssidan. Avgifter kan således även tas ut för finansiering av förmåner som faller utanför förordningens tillämpningsområde så länge den personen för vilken avgifterna tas ut också ges rätt till förmåner på samma villkor som gäller för alla andra som omfattas av det aktuella förmånssystemet.<sup>87</sup>

Den svenska socialavgiftslagen är anpassad efter EG-rätten. I 1 kap 3 § SAL påminns om EG-rättens företräde och i 2 kap 4 § SAL, som stadgar situationer när avgifter skall betalas, fastslås att arbetsgivaravgifter skall betalas på avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige och arbete i utlandet till en person som när arbetet utförs omfattas av svensk socialförsäkring enligt gemenskapsrätten inom EU, det vill säga rfo 1408/71. I 3 kap 6 § SAL och artikel 109 i tilläggförordningen 574/72 finns en möjlighet för en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i den medlemsstat inom vars territorium den anställde arbetar att komma överens med den anställde om att denne skall överta arbetsgivarens skyldighet att erlägga avgifter.<sup>88</sup>

### 3.2.5 Avgift enligt rfo 1408/71

Den stat som är behörig att ta ut avgifter pekades således indirekt ut genom förordningens lagvalsregler. Vilka avgifter som omfattas av förordningen respektive faller utanför regleras dock varken direkt eller indirekt. Någon definition av begreppet avgift saknas men eftersom uppbörden av avgifter som faller utanför förordningens tillämpningsområde istället kommer att styras av andra skatte- och avgiftsregler i intern internationell rätt eller dubbelbeskattningsavtalsrätt, som kan vara baserade på andra grundprinciper än förordningen om uttag av avgifterna enligt reglerna i arbetslandet, är gränsdragningen av stor betydelse. Självklart måste EG-rätten däremot fortfarande beaktas när staterna tar ut avgifter som inte omfattas av förordningen. Av särskild betydelse

---

<sup>87</sup> SOU 1998:67, s. 255 f.

<sup>88</sup> Se avsnitt 3.1.5 ovan för effekterna på erläggandet av socialförsäkringsavgifter vid ett sådant avtal.

kan nämnas likabehandlingsprincipen i artikel 12 samt artikel 48 och 52 i EG-fördraget samt rfo 1612/68.<sup>89</sup> Förordningen är inte tillämplig på skatter.

Vad som enligt rfo 1408/71 är att betrakta som en avgift skall inte förväxlas med vad som enligt svensk definition utgör en avgift. EG-domstolen har i tre mål om de franska avgifterna CSG och CRDS, som berörs nedan, behandlat begreppet men i övrigt saknas alltså direkt vägledning.

Före EG-domstolens avgöranden kom den svenska uppfattningen till uttryck i den svenska utredningen om socialförsäkringens personkrets. Utredningen framhöll att för att en avgift skall anses falla under förordningens tillämpningsområde måste det finnas ett samband mellan avgiften och något av de förmånssystem som nämns i artikel 4, det vill säga att avgiften skall vara avsedd att finansiera ett eller flera förmånssystem. Detta krav, ansåg man dock, var att betrakta som ett generellt krav och att det borde vara tillräckligt att den för vilken avgiften betalas är omfattad av det aktuella förmånssystemet och kan få rätt till förmån på någon nivå. Det sistnämnda skulle också rättfärdiga att avgifter tas ut över taket, det vill säga avgift på inkomstdelar som för den enskilde inte ger rätt till förmåner. Att avgiften var tvungen att ge en rätt till förmån för den enskilde krona för krona, ansågs knappast vara ett krav.<sup>90</sup> Detta kriterium som utredningen presenterade benämns av Erhag som *syftet* med avgiften. Detta syfte kan framgå på olika sätt, bland annat direkt i lagtext eller i övrigt framgå av förarbeten. Erhag menar dock att detta kriterium inte på något sätt kan utgöra ett tydligt kriterium eftersom det svenska systemet i stor utsträckning är skattefinansierat och att kopplingen mellan avgiften och förmånen i detta system allt mer kommit att tunnna ut.<sup>91</sup>

Ett ytterligare krav menade utredningen vara att avgiften togs ut på inkomst av förvärvsarbete. Detta med hänsyn till att förordningen främst är ett instrument för att säkerhetsställa arbetskraftens fria rörlighet inom unionen. Även om eventuella avgifter som tas ut på inkomst av kapital, omsättning av varor etcetera kan användas för finansiering av socialförsäkringsförmåner ansåg utredningen att dessa knappast kunde omfattas av förordningens bestämmelser.<sup>92</sup> Denna syn innebär en problematisering av inkomstbegreppet i avgiftsunderlaget och är rimlig menar Erhag samt konsekvent med synen på socialförsäkringarna som ersättning för inkomstbortfall. Erhag benämner detta kriterium *avgiftsbasen*. Han finner det dock problematiskt att inte utgå ifrån den

---

<sup>89</sup> Erhag, s. 259 f.

<sup>90</sup> SOU 1998:67, s. 251 f.

<sup>91</sup> Erhag, s. 440.

<sup>92</sup> SOU 1998:67, s. 251.

mycket omfattande bestämmingen av begreppet lagstiftning enligt artikel 1j i rfo 1408/71 samt att anledning finns att ifrågasätta denna begränsning om inkomstbortfallsprincipen inte är lika framträdande i ett socialförsäkringssystem. Vidare menar Erhag att solidaritetsargument talar för att även innefatta avgifter som tas ut på annan avgiftsbas än förvärvsarbete, till exempel kapitalinkomster, eftersom förordningens allt vidare personkrets rimligen innebär att kopplingen till arbetskraften med påföljande argument blir svagare. Som stöd för detta, framhåller Erhag också att förordningen omfattar försäkringar som inte enbart har till syfte att ge skydd mot inkomstbortfall utan dessutom att tillhandahålla tjänster och saker som exempelvis behandling och vård vid sjukdomsfall.<sup>93</sup>

### 3.2.5.1 De franska avgiftsmålen – mål C-34/98 och mål C-169/98

Den 15 februari år 2000 avkunnade EG-domstolen två domar, målen C-34/98 och C-169/98. Frågan i målen gällde huruvida Frankrike underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget (nu artiklarna 39 och 43 i EG-fördraget) och artikel 13 i rfo 1408/71 genom att ta ut en avgift för att täcka de sociala skulderna, CRDS, mål C-34/98, samt genom att ha tagit ut en allmän social avgift, CSG, mål C-169/98, av arbetstagare som är bosatta i Frankrike men som arbetar i en annan medlemsstat och som därmed, i enlighet med rfo 1408/71, inte omfattas av den franska lagstiftningen om social trygghet.

#### 3.2.5.1.1 CSG och CRDS

Frankrike införde år 1990 och 1996 två nya socialavgifter vid sidan av de ”ordinarie” socialavgifterna:<sup>94</sup> CSG (Cotisation sociale généralisée) är en allmän social avgift medan CRDS (Contribution pour le remboursement) infördes för att täcka de sociala skulderna.

Både CSG och CRDS skall, enligt fransk lag, erläggas av alla fysiska personer som i inkomstskattehänseende anses vara bosatta i Frankrike. Avgifterna tas dessutom ut oberoende av om personen omfattas av den franska socialförsäkringen eller inte.

CSG skall betalas med 7,5 % på förmögenhetsinkomster, avkastning från placeringar och investerade belopp, spelintäkter samt förvärvsinkomster och ersättningar som utgår istället för förvärvsinkomster, inklusive sådana som kommer från utlandet eller som uppburits utomlands, för såvitt inte annat stadgas i dubbelbeskattningsavtal som Frankrike ingått. Underlaget för CRDS, som uttas med 0,5 %, beräknas likt CSG på förvärvsinkomster samt ersättningar som utgår istället för sådana inkomster, såsom ålders- och invaliditetspensioner, arbetslöshetsunderstöd,

---

<sup>93</sup> Erhag, s. 440 f.

<sup>94</sup> Se Svenström, s. 202.

yrkesinkomster och familjebidrag. Dessutom ingår i underlaget vissa speciella inkomster som förmögenhetsinkomster och inkomster från försäljning av vissa ädla metaller samt från andra intäkter, exempelvis från förvaltning och försäljning av socialförsäkringsmyndigheternas fastighetsbestånd och utgivning av obligationer. Även vad gäller CRDS kan dubbelbeskattningsavtal medföra en annan reglering.

De olika avgifterna regleras var för sig. CSG regleras i lagen om social trygghet (Code de la sécurité sociale) och inbetalas till nationella kassan för familjebidrag, till solidaritetsfonden för äldre och till de obligatoriska sjukförsäkringssystemen. CRDS infördes genom en särskild nationell förordning och erläggs till kassan för amortering av den sociala skulden (Caisse d'amortissement de la dette sociale, Cades).

#### 3.2.5.1.2 Kommissionens ståndpunkt

Kommissionen delgav de franska myndigheterna ett yttrande där man förklarade att man ansåg Frankrikes uttag av CSG och CRDS, av personer som enligt rfo 1408/71 inte föll under fransk lag, leda till dubbla uttag av socialavgifter vilket strider mot såväl artikel 13 i rfo 1408/71 som artikel 48 avseende fri rörlighet för arbetstagare och förbud mot diskriminering och artikel 52 avseende etableringsfrihet i EG-fördraget. Enligt kommissionen var båda avgifterna att betrakta som avgifter för social trygghet vilka faller inom tillämpningsområdet för rfo 1408/71. Till stöd härför angav man, enligt Generaladvokaten, objektiva kriterier som avgiftsobjektet och ändamålet för uttag av avgifterna.<sup>95</sup> Kommissionen menade att avgiften utgick på förvärvsinkomst som är ett resultat av fri rörlighet för arbetstagare och på vilken avgift redan erlagts i annan medlemsstat i enlighet med artikel 13. Dessutom framhöll man att båda avgifterna specifikt var avsedda att finansiera systemet för social trygghet. "... the CRDS relates to that scheme as a whole and, therefore, unquestionably benefits the branches listed in Article 4(1) of the Regulation." Kommissionen erkände att CSG endast relaterade till vissa grenar av det franska sociala trygghetssystemet men att vissa av dessa grenar ändå omfattas av artikel 4.1 i rfo 1408/71. CSG uppbärs dessutom av samma organ och enligt former som gäller för övriga obligatoriska socialförsäkringsavgifter.<sup>96</sup> Eftersom Frankrike inte ändrade sin lagstiftning väckte Kommissionen talan vid EG-domstolen, vilken dock endast avsåg uttaget av CSG och CRDS på förvärvsinkomster och på ersättningar som träder istället för sådana inkomster.

---

<sup>95</sup> GA i de förenade målen C-34/98 och C-169/98, p. 12-14. Jämför också Erhag, s. 442.

<sup>96</sup> GA i de förenade målen C-34/98 och C-169/98, p. 12.

### 3.2.5.1.3 Frankrikes ståndpunkt

Nationellt sett ansågs dessa båda avgifter vara skatter och dess införande var åtgärder som vidtagits inom ramen för en ökad skattefinansiering av den sociala tryggheten. Avgifterna omfattades också av Frankrikes bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Den franska regeringen framhöll i båda målen att avgifterna med hänsyn till dess syften och egenskaper borde klassificeras som skatter och därmed falla utanför tillämpningsområdet för rfo 1408/71. Den franska regeringen påpekade särskilt att det enda kriteriet för uttag av avgifterna var att den berörde skulle ha sin skatterättsliga hemvist i Frankrike samt att personer som skall erlägga avgifterna inte heller erhåller någon social trygghetsförmån i gengäld. Vad gäller CRDS så erläggs också avgiften till Cades vilket är ett finansiellt organ och inte ett organ för social trygghet. Frankrike menade dessutom att om systemet i Danmark, som huvudsakligen är ett skattefinansierat system för finansiering av den sociala tryggheten, är förenligt med gemenskapsrätten så måste detsamma gälla CSG och CRDS. Den franska regeringen påpekade också att rfo 1408/71 inte innehåller någon definition av begreppet sociala avgifter och därför tillåter medlemsstaterna att välja olika sätt att organisera och finansiera sina system för social trygghet. Artikel 42 i EG-fördraget föreskriver endast om koordinering med följderna av att skillnaderna mellan systemen i medlemsstaterna skall bestå. Den omständigheten att Frankrike kategoriserar de båda finansieringssystemen som skatter kan därför inte föranleda att de omfattas av förordningen.<sup>97</sup>

### 3.2.5.1.4 EG-domstolens bedömning

Domstolen delade inte den franska regeringens åsikt om att avgifterna i själva verket skulle klassificeras som skatter. Domstolen yttrade att den omständigheten att en avgift behandlas som en skatt enligt nationell lagstiftning inte innebär att samma avgift därmed faller utanför rfo 1408/71. Med hänvisning till mål C-327/92 Rheinhold & Mahla, särskilt till punkterna 15 och 23, konstaterar domstolen att systemen för social trygghet i sin helhet är underkastade tillämpningen av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna samt att den avgörande faktorn för tillämpningen av förordningen är att det skall finnas ett ”direkt och tillräckligt relevant” samband mellan avgiften i fråga och de nationella lagar som reglerar de grenar av social trygghet som uppräknas i artikel 4.

Syftet med CSG är att ge en särskild finansiering åt de grenar som avser ålders-, efterlevande- och sjukförmåner samt familjebidrag vilka nämns i artikel 4 i rfo 1408/71. Vad gäller intäkterna från CRDS uttalade domstolen att dessa specifikt och direkt används för att täcka underskott i det allmänna systemet för social trygghet i Frankrike och ingår som en del av en allmän reform av det

---

<sup>97</sup> Jämför Erhag, s. 442.

sociala skyddet, i syfte att garantera att systemet i framtiden kommer vara i ekonomisk balans, varvid det inte är ifrågasatt att dess grenar ingår bland dem som nämns i artikel 4.

Det faktum att intäkterna från CRDS erläggs till ett finansiellt organ som Cades och inte direkt till en socialförsäkringsmyndighet eller att avgiften drivs in som uttag av inkomstskatt och inte direkt av de myndigheter som har i uppdrag att driva in avgifter till det allmänna systemet för social trygghet, påverkar inte bedömningen. Inte heller hade den omständigheten att CRDS syftar till att finansiera ett underskott från föregående år någon betydelse.

Vad slutligen gällde den franska regeringens invändning om att en direkt motprestation saknas fastställer domstolen att även detta saknar betydelse. Avgörande är istället att en ”avgift specifikt avsätts för finansieringen av en medlemsstats system för social trygghet.”

Domstolen ansåg därmed, i likhet med Kommissionen, att de båda avgifterna föll inom tillämpningsområdet i artikel 4 i rfo 1408/71 och att Frankrike därmed underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 i rfo 1408/71 samt artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget.

#### 3.2.5.1.5 Kommentar till de franska avgiftsmålen

EG-domstolen väljer att inte ge en definition av vad som är en avgift som faller under tillämpningsområdet i rfo 1408/71 på det sätt Kommissionen argumenterade för. Kommissionen menade att avgifter skall bedömas enligt objektiva kriterier som avgiftsobjektet och ändamålet för uttag av avgifterna. EG-domstolen väljer att inte pröva avgifterna mot några särskilda kriterier. Avgörande för att förordningen skall kunna tillämpas är istället att det finns ett samband, som skall vara direkt och tillräckligt relevant, mellan bestämmelsen i fråga och de lagar som reglerar de grenar av social trygghet som uppräknas i artikel 4. I detta avseende valde man att se till syftet med avgifterna. Den nationella klassificeringen av avgifterna, att de inte gav rätt till motprestation, oavsett till vilket organ betalningen erlades till, liksom att uppbörden följde skatterättsliga former saknade betydelse för om avgifterna skulle falla under förordningen eller ej. Avgiften skall däremot vidare ”... specifikt avsättas för finansiering av en medlemsstats system för social trygghet”.

Erhag menar att domstolen antar en funktionell lösning av problemet och följer sin tidigare praxis avseende fastställande av förordningens tillämpningsområde genom att ta utgångspunkt i artikel 1j och 4.<sup>98</sup> En definition genom särskilda kriterier hade skapat en normativ idealtyp som egentligen saknar stöd i förordningen då denna inte innehåller någon definition. Vidare menar

---

<sup>98</sup> Erhag, s. 442 f.

Erhag att EG-domstolens inställning återspeglar faktiska förhållanden eftersom medlemsstaterna i olika utsträckning använder andra finansieringsformer än obligatoriska avgifter till socialförsäringen samt att kopplingen mellan avgift och förmån ibland är svag eller obefintlig även beträffande obligatoriska avgifter. ”Det är inte EG-rätten utan den nationella lagstiftaren som skall sätta etiketter på dessa finansieringsinstrument samtidigt som etiketten på finansieringsinstrumentet inte skall påverka EG-domstolens bedömning av tillämpningsområdet för rfo 1408/71”, skriver Erhag.<sup>99</sup>

Skulle EG-domstolen definiera begrepp som avgift som inte definieras i förordningen skulle detta kunna leda till en faktisk harmonisering av medlemsstaternas system för social trygghet, vilket rfo 1408/71 inte syftar till. EG-domstolen antar visserligen inte någon exakt definition genom objektiva kriterier men uppställer ändå kriteriet att avgiften, för att falla under förordningens tillämpningsområde ”... avsätts för finansiering av en medlemsstats system för social trygghet”. Svenström tycks mena att detta utgör en definition av begreppet avgift medan Erhag skriver att kriteriet dock är funktionellt bestämt och inte utgör en definition av begreppet avgift enligt rfo 1408/71 men att kraven på *samband* och *avsätts för finansiering* är generella krav.<sup>100</sup>

### 3.2.5.2 Derouin – mål C-103/06

EG-domstolen meddelade i april 2008, efter en begäran om förhandsbesked enligt artikel 234 i EG-fördraget av nationell domstol i Frankrike, dom i mål C-103/06. Domstolen besvarar frågan ”huruvida en medlemsstat vars lagstiftning på området för social trygghet är tillämplig enligt rfo 1408/71 har rätt att fritt bestämma beräkningsunderlaget för avgifter såsom CSG och CRDS, eller om nämnda förordning tvärtom innebär en skyldighet för medlemsstaten att i beräkningsunderlaget för dessa avgifter inbegripa inkomster som uppburits i en annan medlemsstat, utan att ha möjlighet att avstå från att uppbära avgifterna på dessa inkomster.”

Bakgrunden i målet var följande. Philippe Derouin bor och arbetar i Frankrike som fritt yrkesutövande advokat samtidigt som han är delägare i handelsbolaget Linklaters med huvudkontor i England. Linklaters har även kontor i andra medlemsstater, bland annat i Frankrike, Paris. Derouin arbetar endast vid advokatbyråns kontor i Paris men erhåller ersättning för sitt arbete genom uttag av del av Linklaters vinst i olika medlemsstater. Derouin har sin skattemässiga hemvist i Frankrike och beskattas där samt i de samtliga länder där Linklaters har kontor för sin del av

---

<sup>99</sup> Erhag, s. 443 f.

<sup>100</sup> Svenström, s. 204 och Erhag, s. 444.

respektive kontors vinst. Enligt artikel 14a.2 i rfo 1408/71 omfattas han i egenskap av egenföretagare av fransk socialförsäkring.

Den franska myndigheten Urssaf<sup>101</sup> krävde att Derouin, utöver ”vanliga” sociala avgifter också skulle betala CSG och CRDS beräknade på inkomster från både Frankrike och England. Derouin bestred denna betalningsskyldighet för avgifter vad gällde CSG och CRDS beräknad på hans inkomster från England med argumentet att avgifterna inte utgör avgifter för social trygghet utan skall betraktas som skatter. CSG och CRDS benämns och behandlas i Frankrike internt som skatter. Enligt dubbelbeskattningsavtalet med England omfattas också CSG och CRDS av tillämpningsområdet. Eftersom inkomsterna från England ska beskattas i England med tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet menade därför Derouin att CSG och CRDS endast skall utgå på de inkomster som är beskattningsbara i Frankrike. Urssaf var däremot av en annan åsikt och menade att CSG och CRDS är att se som avgifter av social trygghetskaraktär och som därför omfattas av tillämpningsområdet för rfo 1408/71 och att dubbelbeskattningsavtalet inte kunde begränsa inkomstunderlaget för beräkning av avgifterna i fråga.

EG-domstolen konstaterade, likt i de ovan nämnda målen, att CSG och CRDS faller inom tillämpningsområdet för rfo 1408/71 och att den nationella klassificeringen saknar betydelse. Domstolen slår även fast att gemenskapsrätten inte inkräktar på medlemsstaternas behörighet att utforma sina sociala trygghetssystem och att det ankommer, i avsaknad av harmonisering på gemenskapsnivå, på medlemsstaterna själva att fastställa beräkningsunderlaget för socialavgifterna även om gemenskapsrätten och de grundläggande principerna i rfo 1408/71 självfallet måste beaktas. Härav följer, menar domstolen, att en medlemsstat har rätt att ensidigt eller inom ramen för ett beskattningsavtal, såsom ett dubbelbeskattningsavtal, avstå från att i beräkningsunderlaget för avgifter av typen CSG och CRDS inbegripa inkomster som uppburits i en annan medlemsstat av en egenföretagare som är bosatt i landet och som befinner sig i en situation liknande den som klaganden i målet vid den nationella domstolen befinner sig i.

#### 3.2.5.2.1 Kommentar till Derouin-målet

Också i detta mål behandlas de franska avgifterna CSG och CRDS men situationen var delvis en annan. Den franska staten pekades ut som behörig stat att ta ut avgifter enligt lagvalsreglerna i rfo 1408/71. Till skillnad mot de båda franska avgiftsmålen var Frankrikes åsikt nu att båda dessa avgifter omfattades av förordningen trots att man nationellt fortfarande behandlade dem som skatt-

---

<sup>101</sup> Union pour le recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales de Paris – Région parisienne (Urssaf de Paris – Région parisienne).



er. En ytterligare skillnad är att Derouin-målet ett förhandsavgörande medan de franska avgiftsmålen behandlar en fördragsbrottstalan från Kommissionen.

EG-domstolen gör ingen annan bedömning av avgifterna som sådana utan följer avgörandet i de franska avgiftsmålen; CSG och CRDS omfattas av tillämpningsområdet för rfo 1408/71. Istället är målet intressant ur andra aspekter då det visar konsekvenser som kan uppstå när nationella och internationella definitioner av begreppen skatt och avgift inte överensstämmer.

Efter de franska avgiftsmålen förändrades inte den rättsliga beteckning på CSG och CRDS utan dessa behandlas nationellt fortfarande som skatter. Trots att Frankrike reglerar dem som just skatter hävdar man i målet att de skall behandlas som EG-rättsliga socialförsäkringsavgifter, förmodligen för att maximera sin inkomst. Frankrikes byte av taktik leder till en bristande rättssäkerhet för individen. Derouin fick visserligen sin eftersökta effekt, det vill säga att inte tvingas erlægga CSG och CRDS beräknat på den engelska inkomsten, men inte på de grunder han anfört. Derouin ville inte betala eftersom han invaggats i tron om att dessa var skatter och att dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser medförde en reglering där skatterna inte skulle tas ut på de engelska inkomsterna. Den bristande rättssäkerheten för Derouin ligger därför bland annat i en bristande förutsägbarhet. Med den franska statens vetskap om att pålagorna utgör EG-rättsliga avgifter behandlar man de nationellt som skatter vilket inger en annan föreställning för medborgarna. Systemen kan i det närmaste sägas ha utnyttjats av den franska staten. Sedan de franska avgiftsmålen kom stod det klart att CSG och CRDS omfattades av förordningen och att den nationella beteckningen inte spelade någon roll. Konsekvenserna, för en individ som inte tar striden till EG-domstolen, kan bli att individen som korsar en gräns tvingas erlægga mer i avgifter och skatter än vad han egentligen skall behöva enligt systemens bestämmelser.

I målet strider inte systemen med dubbelbeskattningsavtal och förordning mot varandra. Dubbelbeskattningsavtalet medför istället en begränsning i den nationella statens rätt att ta ut avgifter vilket är något som är upp till varje medlemsstat själv att reglera.

### **3.2.6 Svenska avgifter som omfattas av rfo 1408/71**

Oberoende av om man betraktar domstolens uttalande om begreppet avgift som en exakt definition eller inte medför uttalandet en mer bestämd gränsdragning mellan avgifter som faller inom respektive utanför förordningens tillämpningsområde. I detta avsnitt behandlas de svenska socialavgifterna, den allmänna löneavgiften, den allmänna pensionsavgiften och den särskilda löneskatt-

en i syfte att bestämma om dessa omfattas av rfo 1408/71 eller inte utifrån domstolens uttalande i de franska avgiftsmålen.

EG-domstolen uttalade, som nämndes ovan, att den avgörande faktorn för tillämpningen av rfo 1408/71 på avgifter är det samband som finns mellan bestämmelsen i fråga och de lagar som reglerar de grenar av social trygghet som omfattas av artikel 4 i rfo 1408/71. Detta samband skall vara direkt och tillräckligt relevant. Genom att se till syftet med det aktuella finansieringsinstrumentet kan detta fastställas. Det krävs att avgiften "... specifikt avsätts för finansiering av en medlemsstats system för social trygghet."

För socialavgifterna, det vill säga arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna, stadgas uttryckligen att lagen innehåller bestämmelser om finansiering av social trygghet, 1 kap 1 § SAL. En liknande bestämmelse finns i 6 § APL som säger att den allmänna pensionsavgiften används till finansiering av försäkringen för inkomst- och tilläggspension. Den allmänna pensionsavgiften är också den av här berörda avgifter som kan sägas ha den starkaste kopplingen mellan erlagd avgift och erhållen förmån. Socialavgifterna är enligt Regeringsrätten<sup>102</sup> skatter men den svenska beteckningen spelar härvid ingen roll enligt EG-domstolens uttalande i de franska avgiftsmålen.

De franska avgiftsmålen fick effekt i Sverige. Efter ett självständigt uttalande från Skatteverket upphörde Sverige år 2001 med att ta ut allmän löneavgift av arbetsgivare som saknade fast driftställe i Sverige och av fysisk person som hade inkomst av annat förvärvsarbete men som inte var skattskyldig i Sverige.<sup>103</sup> Skatteverket ansåg att den allmänna löneavgiften var en skatt som föll utanför förordningens tillämpningsområde. I doktrinen finns ett visst stöd för myndighetens slutsats. Svenström menar att en motsatstolkning av domstolens domar i de franska avgiftsmålen torde exkludera den allmänna löneavgiften från förordningens tillämpningsområde.<sup>104</sup> Erhag anser också att den allmänna löneavgiften borde hanteras som en skatt och därmed falla utanför rfo 1408/71.<sup>105</sup>

Anledningen till att den allmänna löneavgiften endast tas ut av svenska arbetsgivare och utländska arbetsgivare med fast driftställe i Sverige är de svenska interna skattereglerna. Skattskyldighet för utländska arbetsgivare föreligger enbart i vissa fall, bland annat för inkomst av näringsverksamhet

---

<sup>102</sup> RÅ 1996 ref. 5.

<sup>103</sup> Riksskatteverkets skrivelse, dnr 7300-02/100.

<sup>104</sup> Svenström, s. 204.

<sup>105</sup> Erhag, s. 446.

som bedrivs från fast driftsställe i Sverige, 6 kap 11 § p.1 IL. I förarbeten föreslog utredningen om socialförsäkringens personkrets år 1998 att bestämmelserna om skyldigheten för arbetsgivare att betala allmän löneavgift skulle ändras till att endast omfatta alla arbetsgivare som är bosatta i Sverige eller har fast driftsställe här. På samma sätt skulle allmän löneavgift betalas av den som är skyldig att erlagga egenavgifter under förutsättning att denne är bosatt i Sverige eller har fast driftsställe här, menade utredningen. Genom en sådan reglering skulle uttaget av allmän löneavgift närmast bli att likna vid en beskattning av arbetsgivare i Sverige.<sup>106</sup> Någon lagändring skedde emellertid inte. I nuvarande lagtext stadgas därför fortfarande att den allmänna löneavgiften tas ut av både den som skall betala arbetsgivaravgifter och den som skall betala egenavgifter, vilket innebär en faktisk rättslig grund för uttag av allmän löneavgift även för exempelvis en utländsk arbetsgivare som har att betala arbetsgivaravgifter i Sverige men saknar fast driftsställe här, jämför 1 och 2 §§ lag om allmän löneavgift med hänvisning till 2 och 3 kap SAL.

Något uttalat syfte om finansieringen till det sociala trygghetssystemet saknas vad gäller den allmänna löneavgiften. I förarbetena till lagen uttalas istället att avgiften både rättsligt och ekonomiskt är att anse som en skatt, trots att den följer samma uppbördsförfarande som arbetsgivar- och egenavgifterna.<sup>107</sup> Den allmänna löneavgiften är speciell eftersom den visserligen tas ut på förvärvsinkomster men syftar till att utgöra en förstärkning av statens finanser och tidigare för att finansiera Sveriges medlemskap i EU. Intäkterna avses således inte gå till några sociala ändamål. I 3 § lag om allmän löneavgift sägs att avgiften tillfaller staten.

Stöd tycks saknas för att ta ut den allmänna löneavgiften inom förordningen eftersom avgiften bör, efter EG-domstolens uttalande i de franska avgiftsmålen, vara att betrakta som en skatt i förordningens mening. Det finns dock inte något direkt EG-rättsligt hinder för att ta ut den. Utredningen om socialförsäkringens personkrets slår i princip fast att det är upp till den svenske lagstiftaren att, med iakttagande av internationella beskattningsregler, avgöra i vilka fall avgiften skall tas ut.<sup>108</sup>

Skatteverket behandlar inte heller den särskilda löneskatten som en avgift som faller under förordningen.<sup>109</sup> Den särskilda löneskatten tas ut på vissa inkomster som inte beläggs med socialavgifter och skall motsvara skattedelen av socialavgifterna. Socialavgifterna är inte renodlade

---

<sup>106</sup> SOU 1998:67, s. 304 ff.

<sup>107</sup> Prop. 1994/95:122, s. 18.

<sup>108</sup> SOU 1998:67, s. 256 och 304.

<sup>109</sup> Handledning från Skatteverket, s. 16.

avgifter men anses ändå omfattas av förordningens tillämpningsområde. Enligt ett färskt uttalande anses 60 % av arbetsgivaravgifterna i verkligheten vara skatter och endast 40 % utgöra verkliga avgifter.<sup>110</sup> Erhag ifrågasätter om inte också skattedelen av socialavgifterna kan medföra tveksamheter i den internationella behandlingen. Det som talar emot detta är emellertid att lagstiftaren i SAL uttryckligen angivit att ändamålet med lagstiftningen om socialavgifter är att finansiera social trygghet. Den omständigheten att den särskilda löneskatten har tillkommit för att skapa likformighet gentemot skattedelen av socialavgifterna kan ses som ett solidariskt bidrag till det sociala trygghetssystemet vilket skulle kunna användas som argument för att även den särskilda löneskatten skall anses omfattas av rfo 1408/71. Erhag anser dock detta samband vara mycket svagt.<sup>111</sup>

Lagstiftaren har valt att specificera vilka exakta avgifter som ingår i arbetsgivaravgiften respektive egenavgiften. Dessa har alla en motsvarighet i artikel 4 i rfo 1408/71 vilket förstärker slutsatsen att socialavgifterna omfattas av förordningens tillämpningsområde fullt ut. När avgifterna specificeras på detta sätt torde dock en bedömning behöva göras i varje enskilt fall huruvida avgiften omfattas eller inte.<sup>112</sup>

Ett av socialförsäkringens huvudsyften är att åstadkomma omfördelning och kravet på samband som uppställts av EG-domstolen måste ses generellt. Även ett finansieringsinstrument med sådant syfte måste därför kunna omfattas av förordningen, menar Erhag. Vissa anser att avgifter som tas ut på inkomster över 7,5 basbelopp är skatter.<sup>113</sup> Med hänsyn till att omfördelningen är ett av socialförsäkringens syften är detta dock helt naturligt och även denna del har ett generellt samband med förmånssystemet, anser Erhag.<sup>114</sup>

Sannolikt är bedömningen att socialavgifter och den allmänna pensionsavgiften faller inom tillämpningsområdet för rfo 1408/71 korrekt, medan den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten faller utanför.

---

<sup>110</sup> Norberg, s. 166.

<sup>111</sup> Erhag, s. 446.

<sup>112</sup> Jämför Erhag, s. 447.

<sup>113</sup> Se bland annat Silfverberg, s. 438 f.

<sup>114</sup> Erhag, s. 447.

## 4 Internationell skatterätt – OECD:s modellavtal och definition av begreppet skatt

---

### 4.1 Dubbelbeskattningsavtal

Dubbelbeskattningsavtal har huvudsakligen till syfte att undanröja eller lindra effekterna av internationell juridisk dubbelbeskattning. Att förhindra skatteflykt och motverka diskriminering är andra viktiga syften med dubbelbeskattningsavtalen.<sup>115</sup> Med internationell juridisk dubbelbeskattning avses ofta att en och samma skattskyldig för en och samma inkomst blir hårdare beskattad, på grund av att han blir beskattad i två länder, än han skulle ha blivit om han bara beskattats i ett land. Att ett dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa, aldrig utvidga, den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatterätt är en erkänd princip i praktiskt taget alla länder i världen.<sup>116</sup> Denna princip kallas av Lindencrona dubbelbeskattningsavtalsrättens gyllene regel.<sup>117</sup>

Den grundläggande folkrättsliga principen om att en stat är suverän har traditionellt ansetts särskilt betydelsefull på skatteområdet. De flesta stater i världen brukar beskatta en person enligt bosättnings- eller källstatsprincipen. USA, till exempel, tillämpar däremot medborgarprincipen vilket innebär att man beskattar sina egna medborgare oberoende var de bor och varifrån deras inkomster kommer. Bosättningsprincipen innebär att de personer som är bosatta inom en stats territorium beskattas för sin globalinkomst medan en tillämpning av källstatsprincipen innebär att beskattning sker av den inkomst som uppkommit inom staten oberoende av var mottagaren är bosatt. Ett större antal stater, däribland Sverige, kombinerar de två sistnämnda principerna. När staterna inte tillämpar en princip konsekvent uppstår ofta den juridiska dubbelbeskattningen.<sup>118</sup>

Skatteavtal är folkrättsliga avtal som ingås mellan stater vilka blir avtalsparterna. OECD<sup>119</sup> har utarbetat ett modellavtal för hur skatteavtal mellan medlemsländerna bör och kan se ut. Sverige följer i hög grad detta modellavtal när nya skatteavtal ingås.<sup>120</sup>

---

<sup>115</sup> Dahlberg, s. 158.

<sup>116</sup> Lodin, s. 521 f.

<sup>117</sup> Lindencrona, s. 24.

<sup>118</sup> A.a. s. 29 f.

<sup>119</sup> OECD, Organisation for economic co-operation and development, är en ekonomisk samarbetsorganisation som består av för närvarande 30 medlemsstater. Medlemsstaterna i OECD är: Australien, Belgien, Danmark, Grekland, Finland, Frankrike, Irland, Island, Italien, Japan, Kanada, Luxemburg, Mexiko, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Schweiz, Spanien, Storbritannien, Sverige, Sydkorea, Slovakien, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern, USA och Österrike. OECD har utvecklat två modellavtal, dels ett för arvs- och kvarlåtenskapsskatter, ”Model double taxation convention on estates and inheritances and on gifts” av 1982 samt ett för inkomst- och förmögenhetsskatter, ”Model tax convention on income and capital”, reviderad 1992. Det är

## 4.1.1 Undanröjande av internationell dubbelbeskattning

### 4.1.1.1 Hemviststat och källstat

Dubbelbeskattningsavtalen brukar inte explicit peka ut den stat som tillerkänns beskattningen av en bestämd inkomst som är utsatt för dubbelbeskattning. I stället brukar avtalen säga att beskattningsrätten tillerkänns hemviststaten eller källstaten.<sup>121</sup> I ett avtal som baseras på OECD:s modellavtal är det nödvändigt att bestämma vilken stat som är hemviststat. Det är endast en av de avtalsslutande staterna som kan vara hemviststat. Enligt artikel 4.1 i OECD:s modellavtal bestäms hemviststaten, i första hand, vara den stat där personen är skattskyldig på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet enligt landets lagstiftning. Här sker således en hänvisning till vad som i intern rätt medför en så stark anknytning att personen är obegränsat skattskyldig eller motsvarande i den staten.<sup>122</sup> Skulle en person anses ha hemvist i båda de avtalsslutande staterna enligt artikel 4.1 bestäms hans hemvist genom artikel 4.2, den så kallade tie-break-regeln eller stegen. Avgörande för bedömningen blir då var han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande. Skulle han ha en sådan bostad i båda avtalsslutande staterna anses han ha sin hemvist i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressen). Kan man inte heller genom tie-break-regeln bestämma hemviststaten anses han ha hemvist i den stat han stadigvarande vistas. I de fall han stadigvarande vistas i båda avtalsslutande staterna är det hans medborgarskap som bestämmer vilken stat som är hemviststat. Skulle han vara medborgare i båda dessa stater är det upp till de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna att avgöra frågan genom ömsesidig överenskommelse. Den stat som inte är hemviststat kallas källstat.

### 4.1.1.2 Avtalets fördelningsartiklar

I OECD:s modellavtal finns de så kallade fördelningsartiklarna i artiklarna 6 till 22. I dessa artiklar anges en rad olika typer av inkomster som bland annat inkomst av rörelse, tjänst, utdelning, ränta och royalty. Fördelningsartiklarna ”fördelar” rätten att beskatta inkomsten mellan hemviststaten och källstaten. De avtalsslutande staterna har kvar sin rätt att ta ut skatt enligt den nationella lagstiftningen men genom skatteavtalet går de alltså med på att sänka sina beskattningsanspråk. I de fall fördelningsartikeln medger att både hemviststaten och källstaten får beskatta en viss inkomst kvarstår fortfarande ett visst mått av dubbelbeskattning och medför att avtalets metodartiklar måste konsulteras.<sup>123</sup>

---

det sistnämnda modellavtalet som berörs i denna uppsats och som hänvisas till i fortsättningen vid användning av termen modellavtal eller OECD:s modellavtal.

<sup>120</sup> Dahlberg, s. 153.

<sup>121</sup> Lindencrona, s. 30.

<sup>122</sup> Dahlberg, s. 167.

<sup>123</sup> A.a. s. 156.

#### 4.1.1.3 Avtalets metodartiklar

Det är hemviststaten, enligt de avtal som bygger på OECD:s modellavtal, som skall undanröja den kvarvarande dubbelbeskattningen. För detta finns det två huvudmetoder: avräkningsmetoden, också kallad credit-metoden, samt friställningsmetoden som också kallas exempt-metoden. I första fallet kan den skattskyldige i hemviststaten avräkna den i utlandet erlagda skatten från den skatt på inkomsten han erlägger i hemviststaten. Friställningsmetoden innebär att den skattskyldige i hemviststaten kan undanta en inkomst från beskattning som har beskattats i den andra avtalsslutande staten.<sup>124</sup>

#### 4.1.2 Artikel 2 i OECD:s modellavtal – skatteavtalens tillämpningsområde

Det är de båda avtalsslutande staterna själva som genom en överenskommelse anger vilka interna skatter som skall omfattas av dubbelbeskattningsavtalet. I de avtal som följer OECD:s modellavtal innehåller artikel 2 en uppräkningslista av de skatter avtalet är tillämpligt på. Artikelns tillämpningsområde har således en exklusiv effekt; det är endast de skatter som nämns i denna som kan vara föremål för den lindring av dubbelbeskattningen avtalet erbjuder. OECD har i sitt modellavtal för skatt på inkomst och kapital utarbetat vilka skatter de anser avtalen skall täcka. I artikel 2 till OECD:s modellavtal stadgas följande.

#### TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.
  
2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.
  
3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:
  - a) (in State A): .....
  - b) (in State B): .....
  
4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place

---

<sup>124</sup> Dahlberg, s. 157.

of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

Det modellavtal, utarbetat av OECD, som här studeras täcker således in skatter på inkomst och kapital. En definition på vad skatter på inkomst och kapital är lämnas i artikelns andra punkt. Vogel menar dock att stadgandet misslyckas med att ge en slutlig definition och att termen skatt inte är definierad i modellavtalet. Enligt tolkningsregeln i artikel 3.2 måste därför vad som är en skatt enligt nationell lagstiftning vara avgörande för tillämpningsområdet så länge sammanhanget i avtalet inte kräver något annat.<sup>125</sup>

Det intressanta för detta arbete är att definitionen även omfattar "... taxes on the total amounts of wages and salaries paid by enterprises..." ("Payroll taxes"; i Tyskland, "Lohnsummensteuer", i Frankrike, "Taxe sur les salaires"),<sup>126</sup> det vill säga löneskatter. "Social security charges", socialförsäkringsavgifter, faller däremot utanför tillämpningsområdet. Enligt kommentaren till OECD:s modellavtal föreligger en socialförsäkringsavgift när det finns en direkt koppling mellan avgiften och en individuell förmån som ges den som betalar avgiften.<sup>127</sup> Vogel menar att det skulle kunna uppstå problem om en stat tar upp socialförsäkringsavgifter som skatter i de fall det saknas en direkt koppling mellan avgifterna och förmånerna och detta även om termen skatt används.<sup>128</sup>

#### 4.1.3 Den svenska regleringen av skatter och avgifter i dubbelbeskattningsavtalen

En strikt tillämpning av OECD:s modellavtal skulle innebära att Sverige utöver de "vanliga" skatterna även låter löneskatterna, det vill säga, socialavgifterna, den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten ingå i dubbelbeskattningsavtalens tillämpningsområde. Dessa pålagor kan alla hävdas vara skatter på den totala lönesumman som betalas av företagen. Pålagorna har betydande skatteinslag även om både socialavgifterna och den allmänna löneavgiften benämns avgifter. Regeringsrätten har dessutom konstaterat att socialavgifterna är skatter.<sup>129</sup> Vad gäller den allmänna löneavgiften har särskilt uttalats att denna är att betrakta som en skatt.<sup>130</sup> Eftersom det, enligt Vogel, saknas en slutlig definition av termen skatt och den nationella lagstiftningen därför skall vara avgörande vad gäller bestämmandet av termen och gränsdragningen mot socialförsäkringsavgifter, är det fullt möjligt att Sverige i teorin skulle kunna reglera löneskatter i dubbel-

---

<sup>125</sup> Vogel, s. 146 f.

<sup>126</sup> A.a. s. 146.

<sup>127</sup> "Social security charges, or any other charges paid where there is a direct connection between the levy and the individual benefits to be received, shall not be regarded as 'taxes on the total amount of wages'." A.a. s. 146.

<sup>128</sup> A.a. s. 147.

<sup>129</sup> RÅ 1996 ref. 5.

<sup>130</sup> Prop. 1994/95:122, s. 18.



beskattningsavtalen. Det är upp till Sverige själv att genom överenskommelser reglera vilka skatter som skall omfattas av dubbelbeskattningsavtalen. Finns det då något dubbelbeskattningsavtal där Sverige inkluderar löneskatterna?

#### 4.1.3.1 Praktisk undersökning av de svenska dubbelbeskattningsavtalen avseende löneskatter

I syfte att besvara nyss ställda fråga, huruvida det finns något dubbelbeskattningsavtal där Sverige inkluderar de svenska löneskatterna, har jag undersökt artikel 2 eller motsvarande artikel som stadgar avtalens tillämpningsområde i samtliga nu gällande skatteavtal som Sverige ingått. Min undersökning omfattar även skatteavtal med länder som inte är medlemmar i OECD.<sup>131</sup> Resultatet av min undersökning är ett konstaterande om att det inte tycks finnas någon svensk tradition av att låta löneskatterna omfattas av dubbelbeskattningsavtalen, även om det alltså i teorin skulle vara möjligt att låta dessa ingå i tillämpningsområdet. Jag har inte funnit ett enda avtal där de svenska löneskatterna uttryckligen omfattas av skatteavtalens tillämpningsområde.

---

<sup>131</sup> Undersökningen har gjorts utifrån följande skatteavtal: Albanien (1998:1652), Amerikas Förenta Stater, (1994:1617), genom lag (2005:1088) har ändringar skett i artiklarna 1, 2, 4, 10, 17, 20 och 23 i avtalet, Argentina (1995:1338), Australien (1981:1006), Bangladesh (1983:534), Barbados (1991:1510), Belgien (1991:606), Bolivia (1994:282), Botswana (1992:1197), Brasilien (1996:738), ang. vissa ändringar, se lag (1996:738), Bulgarien (1988:1614), Chile (2004:1051), Cypern (1989:686), Nordiska länderna (1996:1512), ang. vissa ändringar, se lag (1999:639), lag (1997:920), lag (1999:999), lag (1999:1000), lag (2000:1165), lag (2001:411), lag (2001:1054), lag 2002:964, lag (2002:982), lag (2003:826), lag (2004:639), lag (2004:1053), lag (2005:891), lag (2006:1331) och lag (2007:767), Egypten (1995:543), Estland (1993:1163), Filippinerna (1999:638), Frankrike (1991:673), Gambia (1994:281), Grekland, (1963:497), ang. viss ändring, se kungörelse (1972:540), Grönland (1990:226), Indien (1997:918), Indonesien (1989:691), Irland (1987:103), ang. vissa ändringar, se lag (1993:1275), Israel (1960:617), Italien (1983:182), Jamaica (1986:76), Japan (1983:203), som ändrats genom lag (1999:891), Jugoslavien (1982:70), Kanada (1996:1511), ang. en redaktionell ändring se lag (2003:717) om ändring i 4 §, Kazakstan (1997:919), Kenya (1974:69), ang. vissa ändringar se förordning (1987:982), Folkrepubliken Kina (1986:1027), ang. vissa ändringar se lag (1995:1342), lag (2000:211) och lag (2000:587), Republiken Korea (1982:707), ang. vissa ändringar se lag (1991:1884), Lettland (1993:1164), Litauen (1993:1274), Luxemburg (1996:1510), Makedonien (1998:258), Malaysia (2004:874), Malta (1995:1504), Marocko (1961:521), OBS! Denna har upphört att gälla genom lag (2007:1255) men tillämpas beträffande skatt på inkomst före den 1 januari 2008, Mauritius (1992:1195), Mexiko (1992:1196), Namibia (1993:1398), Nederländerna (1992:17), ang. vissa ändringar se lag (1992:1194), Nya Zeeland (1980:1131), Pakistan (1986:595), Peru (1968:745), OBS! Denna har upphört att gälla genom lag (2006:642) men tillämpas beträffande skatt på inkomst före 1 januari 2007, Polen (2005:248), Portugal (2003:758), Rumänien (1979:57), ang. vissa ändringar se förordning (1979:834), Ryssland (1993:1301), Schweiz (1987:1182), ang. vissa ändringar, se lag (1992:856) och (1988:337), Singapore (1991:1886), ang. vissa ändringar se lag (1992:857), Slovakien och Tjeckien (1980:864), Spanien (1977:75), Sri Lanka (1983:912), Storbritannien och Nordirland (1983:898), Sydafrika (1995:1468), Taipei (2004:982), Tanzania (1977:580), ang. vissa ändringar se förordning (1979:837) och förordning (1987:983), Thailand (1989:676), Trinidad och Tobago (1984:246), Tunisien (1983:476), ang. vissa ändringar se förordning (1984:145), Turkiet (1988:782), Tyskland (1992:1193), Ukraina (1995:1339), Ungern (1982:709), Venezuela (1993:1397), Vietnam (1994:789), ang. vissa ändringar se lag (1995:545), Vitryssland (1994:790), Zambia (1975:1393), Zimbabwe (1989:894) och Österrike (1992:858), ang. ändring i art. 8, se lag (2006:1480)). Avtalen ligger som bilagor till dessa SFS:nr. Skatteavtalen angående inkomst från luftfartyg i internationell trafik har inte beaktats.

I min undersökning har jag däremot funnit några avtal där den av OECD föreslagna lydelsen för vad som är en skatt använts och det i avtalet uttryckligen angivits ”skatter på företags totala löneutbetalningar” som definition av skattebegreppet.<sup>132</sup> Sverige har dock inte i ett enda av dessa fall reglerat några löneskatter utan de återkommande skatterna är istället den statliga inkomstskatten (däri inbegripit sjömansskatten och kupongskatten), den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta, den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl., expansionsmedelsskatten och den kommunala inkomstskatten, vilket förstärker min slutsats.<sup>133</sup> I de flesta av dessa fall har inte heller det andra landet reglerat vad som, vid en första anblick, tycks kunna falla in under termen löneskatt. I avtalet med Tjeckien<sup>134</sup> nämns dock i artikel 2.3a)1, den tjeckiska löneskatten som en skatt avtalet skall tillämpas på.

#### 4.1.4 Dubbelbeskattningsavtalens ställning i förhållande till EG-rätten

Någon närmare undersökning av dubbelbeskattningsavtalens ställning mot EG-rätten är inte avsedd att göras i detta arbete. Kortfattat kan dock konstateras att EG-fördragets regler ibland hävdas överordnade dubbelbeskattningsavtalen.<sup>135</sup> Reglerna om fri rörlighet i EG-fördraget har till syfte att undanröja hinder, därmed inbegripet även skattehinder, för fri rörlighet av kapital, arbete och etablering. Syftet med dessa regler blir på dubbelbeskattningsområdet att främst undanröja ekonomisk dubbelbeskattning och diskriminerande beskattning i strid med EG-fördraget medan dubbelbeskattningsavtalen är inriktade på att undanröja enbart en juridisk dubbelbeskattning i den inskränkta bemärkelsen att bedömningen endast avser om en nationell bestämmelse strider mot avtalets formella innehåll, oavsett vilka allmänna syften som kan föreligga. Till detta kommer dessutom, menar Lodin, att inriktningen vid en tillämpning av fördraget är vilka effekter en viss bestämmelse i en nationell lagstiftning eller ett dubbelbeskattningsavtal ger i relation till fördragets syfte. Lodin skriver att det med andra ord inte är fråga om konkurrens mellan två juridiska system av samma typ som mellan nationell lagstiftning och dubbelbeskattningsavtal. Lodin hävdar att det på grund av skillnaden i syfte och inriktning samt det faktum att om det föreligger juridisk dubbelbeskattning föreligger också ekonomisk dubbelbeskattning<sup>136</sup>, men inte tvärtom, att

---

<sup>132</sup> Se artikel 2 till dubbelbeskattningsavtalen mellan Sverige och Filippinerna (1999:638), Grekland (1963:497), ang. viss ändring, se kungörelse (1972:540), Indien (1997:918), Italien (1983:182), Schweiz (1987:1182), ang. vissa ändringar, se lag (1992:856) och (1988:337), Spanien (1977:75), Tjeckien (1980:864), Ukraina (1995:1339) och Vietnam (1994:789), ang. vissa ändringar se lag (1995:545).

<sup>133</sup> Regleringen av vilka svenska skatter som avtalet skall omfatta varierar varför uppräknningen av skatter inte är utförmående.

<sup>134</sup> Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tjeckien (1980:864), bilaga 1.

<sup>135</sup> Se bland annat Lodin 2006, s. 208. Enligt Dahlberg, s. 204 kan dock rättsläget inte sägas vara helt klart.

<sup>136</sup> Ett vanligt exempel på ekonomisk dubbelbeskattning är beskattning av såväl aktieägare som aktiebolagets vinst.

det inte finns skäl för EG-domstolen att se på dubbelbeskattningsavtalen på något annat sätt än som nationell lagstiftning.<sup>137</sup>

Den fortsatta diskussionen i detta arbete vad gäller möjligheten att reglera löneskatterna i dubbelbeskattningsavtalen bortser från Lodins slutsats om EG-rättens, och därmed den EG-rättsliga förordningen 1408/71, företräde framför dubbelbeskattningsavtalen. Rättsläget är osäkert och konsekvenserna av att underkänna medlemsländernas bilaterala skatteavtal skulle kunna bli stora. Trots att OECD:s modellavtal inte är bindande har det i praktiken fått en mycket stor betydelse. När dubbelbeskattningsavtal ingås mellan EU:s medlemsstater följer avtalen i stor utsträckning modellavtalet. Medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtalsrätt har härigenom kommit att närma sig varandra.<sup>138</sup>

---

<sup>137</sup> Lodin 2006, s. 207 f.

<sup>138</sup> Lindencrona, s. 42.

## 5 Slutsats

---

I samtliga av EU-medlemsstaternas nationella system finns en gränsdragningsproblematik, i större eller mindre grad, mellan vad som är en avgift och vad som är en skatt. Genom EG-domstolens uttalande om att den nationella beteckningen saknar betydelse för bestämningen av vilka avgifter som faller under rfo 1408/71, är denna nationella begreppsproblematik inte intressant för system som är EG-rättsliga.<sup>139</sup> Skillnaderna i definitioner på nationell och internationell nivå leder dock till praktiska problem som illustreras exempelvis genom de franska avgiftsmålen och Derouin-målet.

I dessa mål har pålagor som nationellt betecknas skatter bedömts vara EG-rättsliga socialförsäkringsavgifter som faller inom tillämpningsområdet för rfo 1408/71. Problematiken som uppmärksammas och som berörs i denna uppsats är hur den nationella beteckningen gör att en pålaga behandlas inom ett system medan den internationella EG-rättsliga beteckningen leder till att ett ytterligare system är tillämpligt. Trots att det grundläggande problemet är enkelt att identifiera leder begreppsproblematiken till konflikter med olika konsekvenser.

På internationell nivå finns olika definitioner av begreppen skatt och avgift. OECD:s användning av begreppet socialförsäkringsavgift när en direkt koppling finns mellan erlagd avgift och erhållen förmån, har likheter med den svenska definitionen för vad som är en renodlad avgift men har markanta skillnader mot den rådande EG-rättsliga meningen. Inom dubbelbeskattningsavtalens område har den nationella beteckningen betydelse för hur systemet utnyttjas eftersom inga egentliga överprövningsmöjligheter finns för vad som får och inte får regleras i avtalen.

Som jag visat i detta arbete överlappar systemen för uttag av löneskatter varandra på grund av att olika definitioner används på olika nivåer. I OECD:s modellavtal omfattar tillämpningsområdet löneskatter. Vissa löneskatter är emellertid, efter de av EG-domstolen lämnade uttalandena i de franska avgiftsmålen, också att bedöma som socialförsäkringsavgifter enligt rfo 1408/71. Konsekvenserna av en samtida tillämpning av systemen för en och samma pålaga är tydliga i Derouin-målet. Som beskrivits ovan under avsnitt 3.2.5.2.1 kan det leda till en bristande rättssäkerhet för individen samtidigt som staten har möjlighet att utnyttja systemen. Långt ifrån alla mål kommer till EG-domstolen och väl där väntar en lång process. För Derouin bestod den förlorade rättssäkerheten i en bristande förutsägbarhet. Det skulle emellertid också kunna hävdas att den

---

<sup>139</sup> Erhag, s. 449.

franska statens agerande medför bristande neutralitet och godtycklighet i en situation mellan ojämna parter. Frankrikes argumentation i Derouin-målet visar på ett utnyttjande av systemen till egen fördel. Man argumenterar enligt en linje som följer domarna i de franska avgiftsmålen där man blev fälld samtidigt som man nationellt behåller en annan, vilken också är densamma, inställning som man haft sedan de franska avgiftsmålen. Målet visar också den praktiska problematiken som uppstår på grund av att man har olika definitioner av begreppen.

## **5.1 En kort jämförelse av systemen för uttag av löneskatter**

Eftersom konventionerna om social trygghet, rfo 1408/71 och dubbelbeskattningsavtalen bygger på delvis olika principer och är uppbyggda på olika sätt uppstår konflikter om samma påлага kan tillämpas inom samma system. Det är därför av stor betydelse att hamna rätt inom systemen. Det finns några för denna uppsats viktigare skillnader som bör belysas. I de följande används OECD:s modellavtal som utgångspunkt när skatteavtalen berörs.

### **5.1.1 Exklusivitet eller icke-exklusivitet**

Den EG-rättsliga förordningen bygger på den grundläggande principen om att endast ett lands lagstiftning skall vara tillämplig på en anställd som omfattas av förordningen vid ett och samma tillfälle, artikel 13.1 i rfo 1408/71. Från denna starka huvudregel finns däremot några speciella undantag. Principen om ett lands lagstiftning kallas Single state rule-principen. Principen återkommer i konventionernas uppbyggnad men eftersom konventionerna inte är enhetliga avseende vilka förmåner om social trygghet som omfattas i respektive konvention kan, som nämnts tidigare, två länders lagstiftning i detta hänseende aktualiseras. Enligt svensk praxis tas dock samma avgift aldrig ut två gånger. Praxisen följer således samma typ av exklusivitetsprincip som i förordningen. I dubbelbeskattningsavtalen saknas denna princip helt även om fördelningsartiklarna och/eller metodartiklarna ibland endast pekar ut det ena landet som behörig stat att beskatta inkomsten. En tillämpning av metodartiklarna i dubbelbeskattningsavtalen ger istället ofta en situation där båda länderna får beskatta en inkomst men där det ena landet lindrar eller undanröjer sitt skatteanspråk genom att avräkna hela eller viss del av den skatt personen erlagt i det andra landet. Vad gäller uttaget av socialavgifter stadgar således förordningen och konventionerna, till skillnad mot dubbelbeskattningsavtalen, en stark exklusivitet och uteslutande av tillämpning av två länders lagstiftning.

### **5.1.2 Arbetslandets eller bosättningslandets lagstiftning**

Skillnader föreligger även i de olika systemen avseende vilket lands lagstiftning som utpekats som tillämplig. Som övergripande princip gäller, såväl i förordningen som i konventionerna, att socialförsäkringsavgifter skall betalas i arbetslandet. Denna princip anknyter till källstatsprincipen i

beskattningssammanhang. Dubbelbeskattningsavtalen medför vanligtvis inte att endast ett lands lagstiftning blir tillämplig men det är det landet som personen i fråga har sin hemvist, det vill säga var personen är bosatt som huvudregel, som har den starkare rätten att beskatta en inkomst överlag. Genom dubbelbeskattningsavtalen ges hemviststaten beskattningsrätten om fördelningsartiklarna inte säger annat. Artikel 15 om tjänst ger exempelvis den stat beskattningsrätten där inkomsten intjänats. Gränsgångarregler behandlas inte i OECD:s modellavtal men sådan reglering i avtalen tillerkänner bosättningsstaten beskattningsrätten. I en situation, där en person arbetar i ett land men enligt dubbelbeskattningsavtalet anses vara bosatt i ett annat, och där både länderna är medlemmar i EU, skulle huvudreglerna i systemen medföra att personen erlägger socialavgifter i arbetslandet enligt rfo 1408/71, medan det är bosättningslandets som framförallt tillerkänns beskattningsrätten. Det finns länder där vård och omsorg finansieras med socialförsäkringsavgifter. I en sådan situation som i exemplet skulle alltså en person kunna komma att inkomstbeskattas för vård- och omsorgsändamål i sitt bosättningsland samtidigt som han får betala socialförsäkringsavgift för samma ändamål i arbetslandet.<sup>140</sup>

### 5.1.3 Objekts- eller subjektorienterade system

Konventionerna om social trygghet och rfo 1408/71 är subjektorienterade medan dubbelbeskattningsavtalen som följer OECD:s modellavtal är objektsrelaterade. Det är subjektet, det vill säga den anställde eller en annan person ifråga, som är central för att avgöra om förordningen eller konventionerna är tillämpliga. Objektet, det vill säga den enskildes inkomst, är däremot vad som utlöser en vilja att beskatta. Detta är en skillnad av betydelse mellan de berörda systemen eftersom de blir tillämpliga under olika förutsättningar.

### 5.1.4 Harmonisering

I doktrinen har det hävdats att en indirekt harmonisering pågår av EU-medlemsstaternas socialförsäkringssystem.<sup>141</sup> Vad gäller rfo 1408/71 är EG-domstolen behörig att påverka rättsutvecklingen genom att besluta om hur bestämmelserna skall tolkas i syfte att undanröja hinder av den fria rörligheten. Harmoniseringen leder till mer enhetliga system. Bestämmelserna i konventionerna och dubbelbeskattningsavtalen är däremot inte utsatta för en liknande överprövning. Avtalen är folkrättsliga traktater och skall därför tolkas enligt folkrättsliga principer och kommer därmed att förbli särpräglade. OECD har däremot en viss inverkan och stadgar ett mål om mer enhetliga skatteavtal.

---

<sup>140</sup> SOU 2002:47, s. 303.

<sup>141</sup> Se avsnitt 3.2.

## 5.2 Den svenska regleringen av löneskatter – finns den franska problematiken i det svenska systemet?

I denna uppsats har syftet varit att främst se på det svenska uttaget av löneskatter för att utreda huruvida samma begreppsproblematik och därmed samma konsekvenser som tydliggörs i de franska målen finns i Sverige. Likt Frankrike har Sverige också ett antal avgifter vars nationella rättsliga beteckning egentligen är skatter.

Före de franska avgiftsmålen fanns en osäkerhet kring vilka avgifter som omfattas av rfo 1408/71. Sverige lät emellertid den allmänna löneavgiften ingå i tillämpningsområdet för förordningen. Som jag beskrivit i denna uppsats faller denna pålaga med största sannolikhet däremot utanför tillämpningsområdet. Eftersom Sverige inte längre låter den omfattas kvarstår inte det möjliga fördragsbrott som kunde ha diskuterats före de franska avgiftsmålen.

Sverige har delvis en liknande nationell begreppsproblematik som den franska. Som exempel kan nämnas de svenska socialavgifterna. Likt de franska pålagorna CSG och CRDS är socialavgifterna enligt nationell definition, rättsligt sett, skatter. Likt CSG och CRDS ingår de i tillämpningsområdet för rfo 1408/71. Till skillnad mot den franska regleringen som i vissa fall låter dessa omfattas av landets dubbelbeskattningsavtal, lämnar Sverige socialavgifterna utanför skatterätten. Sverige tar inte heller ut avgifter, som skulle kunna karakteriseras som EG-rättsliga socialförsäkringsavgifter, när tillämpningen av förordningens lagvalsregler pekar ut en annan stat som behörig stat att ta ut avgifter. Skulle Sverige låta socialavgifterna ingå även i tillämpningsområdet för skatteavtalen skulle däremot samma situation som i de franska avgiftsmålen kunna uppstå. Det tycks emellertid inte finnas någon svensk tradition eller vilja att reglera pålagor med social prägel i dubbelbeskattningsavtalen under beteckningen löneskatter även om OECD:s definition av skatt ibland används i avtalen. Inte i något av de dubbelbeskattningsavtal Sverige slutit omfattar avtalet någon svensk löneskatt. Även om situationen inte är helt enkel eller oproblematiserad så är det svårt att se Sverige hamna i en likvärdig problematik som illustreras i de franska avgiftsmålen och Derouin-målet.

För Sveriges del fungerar således den svenska regleringen vid en första anblick bra. Den EG-rättsliga förordningen och dubbelbeskattningsavtalen är system som kan tillämpas parallellt utan direkta konflikter så länge man inte befinner sig i gränsområdet där den nationella lagstiftningen och/eller skatteavtalet även låter omfatta vissa typer av löneskatter som ingår tillämpningsområdet för båda dessa system.

Inte heller vid tillämpning av konventionerna om social trygghet och dubbelbeskattningsavtalen uppstår dessa problem. Visserligen skiljer sig konventionernas tillämpningsområde åt beroende på avtalspart men regleringen av vilka avgifter som tas ut följer i stort förordningen. Socialavgifterna och den allmänna pensionsavgiften regleras båda inom konventionen eller tas ut, om konventionen inte är tillämplig, på grund av nationell lagstiftning. Den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten faller, enligt uttalanden från Skatteverket, även utanför konventionernas tillämpningsområde. De behandlas som skatter med den effekten att de inte kan tas ut av en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. Eftersom dubbelbeskattningsavtalen inte reglerar några svenska löneskatter uppstår inga problem i form av överlappande system. Konventionerna kan dock leda till en risk för dubbelt avgiftsuttag vilket skulle kunna kritiseras. Den svenska praxisen i detta avseende medför däremot att Sverige inte tar ut avgiften och därmed undviks även denna problematik.

### 5.2.1 Allmän löneavgift och särskild löneskatt

Det finns emellertid vissa andra funderingar kring det svenska systemet för uttag av löneskatter i ett internationellt perspektiv. Som anförts tidigare i avsnitt 3.2.6 tycks det av EG-domstolen lämnade avgörandet i de franska avgiftsmålen angående vilka avgifter som faller in under rfo 1408/71, för svensk del, leda till att socialavgifterna och allmän pensionsavgift omfattas av förordningens tillämpningsområde medan den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten faller utanför. Efter Skatteverkets självständiga uttalande behandlas den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten som skatter och likt skatter tas det inte ut av utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. Eftersom de behandlas som skatter kan man tycka att de också borde omfattas av de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Så är emellertid inte fallet. Båda pålagorna utgör löneskatter enligt OECD:s definition och skulle i teorin och enligt en global skatterättslig uppfattning kunna omfattas av avtalen. Jag vill påstå att den praktiska behandlingen av pålagorna inte är konsekvent. I förhållande till EG-rättsliga system behandlas de som skatter men vid andra gränsöverskridande transaktioner behandlas de som ett mellanting mellan skatter och avgifter och saknar en faktisk gruppstillhörighet.

Det kan diskuteras varför den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten inte regleras i våra dubbelbeskattningsavtal. Förklaringen är emellertid inte lätt att identifiera. En teori är dock att Sverige inte har en tradition av att reglera löneskatter i skatteavtal. Som jag visat i detta arbete kan en löneskatt vara en pålaga av social karaktär och med sociala mål. Den svenska regleringen tycks innebära att det vi benämner skatter skall omfattas av skatteavtalen och det vi kallar avgifter skall regleras inom de sociala systemen. Vi har därför inte haft ett behov av att använda begreppet



löneskatt. Fram till de franska avgiftsmålen tog Sverige ut den allmänna löneavgiften inom förordningens tillämpningsområde likt övriga avgifter. När domen kom i de franska målen ansågs detta inte längre tillåtet. Vi fick då en situation där Skatteverket uttalade att avgiften var en skatt. Detta tror jag har inneburit en svårhanterlig problematik för det svenska systemet som tycks ha haft endast två regleringsmöjligheter i form av skatt eller avgift. Den allmänna löneavgiften är nu en skatt som benämns avgift och som regleras inom det svenska socialförsäkringssystemet.

Utredningen om socialförsäkringens personkrets föreslog en lagändring som skulle innebära att den allmänna löneavgiften behandlades som en skatt. Denna ändring kom dock aldrig till stånd. Idag finns fortfarande en faktisk rättslig grund för att ta ut den allmänna löneavgiften av en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. Skatteverkets klassificering innebär dock att pålagan inte tas ut i dessa fall. På grund av den gyllene regeln skulle Sverige också kunna få problem med att, utan lagändring, låta den allmänna löneavgiften omfattas av skatteavtalen med någon uppbördseffekt.

I den svenska utredningen om socialförsäkringens personkrets uttalades vidare att det är upp till den svenske lagstiftaren att bestämma hur den allmänna löneavgiften skall regleras i ett internationellt sammanhang. Oavsett bakgrund till avsaknaden av reglering i skatteavtalen finns det flera argument för att låta den omfattas av avtalen och tas ut av utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. Att den allmänna löneavgiften, som utgår med 7,49 % av avgiftsunderlaget i form av utbetald lön (arbetsgivare) eller nettoinkomst (egenföretagare), genererar ett starkt tillskott till statens totala budget är ett sådant argument. Socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter som efter en tillämpning av rfo 1408/71 skall betalas i Sverige, tas ut även av en arbetsgivare som inte är skattskyldig i Sverige, varför det också kan tyckas lite märkligt att inte den allmänna löneavgiften regleras på liknande sätt men inom skattesystemet.

Vad skulle då konsekvenserna bli av att Sverige väljer att reglera den allmänna löneavgiften i dubbelbeskattningsavtalen? För det första innebär det att svensk nationell lagstiftning medger att uttag av avgiften av en utländsk arbetsgivare är möjligt. Den utländske arbetsgivaren kommer inte bedömas ha hemvist i Sverige enligt skatteavtalet. Sverige kommer således vara källstat. Beroende på avtalet och avtalspartens styrka kan Sverige därefter hävda sin rätt till att få behålla beskattningsrätten likt ett resonemang som ligger bakom den starka beskattningsrätt källstaten tillerkänns vad gäller inkomst av tjänst i artikel 15. Sverige skulle således få ökade skatteintäkter.

En liknande situation som uppstod i de franska avgiftsmålen och Derouin-målet, på grund av Frankrikes reglering av pålagorna CSG och CRDS, skulle med all sannolikhet inte uppstå i det svenska systemet om Sverige skulle reglera den allmänna löneavgiften i dubbelbeskattningsavtalen. Detta eftersom den allmänna löneavgiften faller utanför förordningens tillämpningsområde. Ur en annan infallsvinkel kan man diskutera om Sveriges val att inte ta ut den allmänna löneavgiften av utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe medför en diskriminering av det egna landets arbetsgivare. Konkurrerar dessa på lika villkor under rådande förutsättningar? Den allmänna löneavgiften är i dagsläget en nationell avgift som betalas endast av svenska arbetsgivare. En anställd som är utsänd från ett utländskt företag till ett svenskt kostar inte lika mycket för den utländske arbetsgivaren som för den svenske arbetsgivaren.

Inom den svenska skatterätten finns en grundläggande princip om neutralitet. Skattereglerna skall vara neutrala inför den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Om handlingsalternativen är ekonomiskt likvärdiga före skatt bör de också vara det efter skatt. Till stöd för neutralitetsprincipen anförs bland annat rättviseskäl eftersom en bristande neutralitet kan leda till en olikformighet i beskattningen. Risken för skatteflyktstransaktioner minskar också i ett neutralt skattesystem. Principen om neutralitet har ett nära samband med likformighetsprincipen som är en allmän rättvisepincip med innebörden att lika fall skall bedömas lika. I skattesammanhang innebär principen att personer med samma faktiska inkomst skall betala samma skatt.<sup>142</sup> Dessa båda principer talar också för att den allmänna löneavgiften även bör betalas av utländska arbetsgivare.

Den särskilda löneskatten erläggs i nuläget av passiva näringsidkare och ger i förhållande till den allmänna löneavgiften en mycket liten statlig inkomst. Det kan diskuteras huruvida en nationell reglering som stadgar att även utländska passiva näringsidkare skall erlägga den särskilda löneskatten är lämplig och effektiv. Emellertid talar neutralitets- och likformighetsskäl för att reglera även den som övriga skatter.

### 5.3 Avslutande kommentar

Inledningsvis ställdes frågan huruvida samma problematik som illustrerats i de franska avgiftsmålen kan uppstå i det svenska systemet. Som nämnts måste denna fråga besvaras nekande eftersom Sverige inte reglerar några EG-rättsliga avgifter inom något annat system än förordningen och konventionerna. Inte heller genom att reglera den allmänna löneavgiften eller den särskilda löneskatten skulle vi hamna i en sådan situation. Den svenska begreppsproblematiken leder dock till

---

<sup>142</sup> Lodin, s. 36 ff.

andra svårigheter. Den allmänna löneavgiften faller utanför tillämpningsområdet för rfo 1408/71 och konventionerna om social trygghet. Enligt Skatteverket är den en skatt men behandlas ändå inte fullt ut som en sådan. Jag har redogjort för möjliga argument som talar för att låta den allmänna löneavgiften omfattas av dubbelbeskattningsavtalen och för att pålagan skall kunna tas ut av utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. Med en ändrad och tydligare lagstiftning saknas argument för att inte reglera den allmänna löneavgiften fullt ut som en skatt. Ändå kvarstår vissa frågor. Trots argumenten, varför omfattas inte den allmänna löneavgiften av dubbelbeskattningsavtalen idag? Kommer regleringen ändras? Hur länge kan det nuvarande svenska systemet betraktas som hållbart enligt nationella, grundläggande skatterättsliga principer och EG-rättens krav på arbetskraftens fria rörlighet?

## 6 Käll- och litteraturförteckning

---

### 6.1 Offentligt tryck

#### 6.1.1. Statens offentliga utredningar

- SOU 1963:17. Författningsutredningen. Sveriges statsskick, Motiv - förslag till regeringsform.
- SOU 1972:15. Ny regeringsform, ny riksdagsordning. Betänkande avgivet av Grundlagberedningen.
- SOU 1979:23. Avgifter i Staten - nuläge och utvecklingsmöjligheter. Betänkande av Förvaltningsutredningen.
- SOU 1993:115. Social trygghet och EES. Slutbetänkande av Utredningen om socialförsäkringen och EG.
- SOU 1998:67. Socialavgiftslagen. Slutbetänkande av Utredning om socialförsäkringens personkrets.
- SOU 2002:47. Våra skatter? Expertrapport till Skattebasutredningen.

#### 6.1.2 Propositioner

- Prop. 1973:90. Ny regeringsform och ny riksdagsordning, m.m.
- Prop. 1994/95:122. Finansiering av medlemskap i EU.
- Prop. 2000/01:8. Ny socialavgiftslag.

### 6.2 Litteratur

Berg, Emma, Welander, Jenny, *Fri rörlighet och social trygghet – Förordningen (EEG) nr 1408/71 och den svenska socialförsäkringen i tillämpning*, Juristförlaget i Lund, 2003.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 2:a uppl. Studentlitteratur, 2007.

Gunnarsson, Åsa, *Skatterättvisa*, Iustus, 1995.

Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils, *Grundlagarna*, P A Norstedts & Söners Förlag, 1980.

Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils, Isberg, Magnus, Regner, Göran, *Vår författning*, 13:e uppl. Norstedts juridik AB, 2003.

Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils, Isberg, Magnus, Eliasson, Marianne, Regner, Göran, *Grundlagarna – regeringsformen, successionsordningen, riksdagsordningen*, 2:a uppl. Norstedts juridik AB, 2006.

Erhag, Thomas, *Fri rörlighet och finansiering av social trygghet*, Santérus Förlag, 2002.

Grosskopf, Göran, *Skatter och avgifter*, 3:e uppl. P A Norstedts & Söners Förlag, 1984.

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, 1994.

Lodin, Sven-Olof, *Recensioner – Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market, akademisk avhandling av Maria Hilling*, SvSkt 2006, s. 205-215.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt*, Del 1 och 2, 11:e uppl. Studentlitteratur, 2007.

Norberg, Claes, *Swedish National Legal Report*, artikel i *Yearbook for Nordic Tax Research 2008, Taxation of Capital and Wage Income: Towards Separated or More Integrated Personal Tax Systems?*, s. 165-178, DJØF Publishing Copenhagen, 2008.

Påhlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, 3:e uppl. Iustus Förlag, 2003.

Silfverberg, Christer, *Allmänna egenavgifter*, SN 1996, s. 423-442.

Svenström, Yvonne, *En skatt är en skatt är en socialavgift?*, SvSkt nr. 2/2000.

Svenström, Yvonne, Lagerström, Göran, *Arbetsgivaren, socialförsäkringen och EU*, SN 1995, s. 201-216.

Thörnroos Blank, Pia, Carlsson, Nils-Fredrik, Silfverberg, Christer, Sindahl, Mikael, Svenström, Yvonne, *Socialavgifter 2008*, Norstedts Juridik AB, 2008.

Vogel, Klaus, *on Double Taxation Conventions*, 3:e uppl. Kluwer Law International, 1997.

Westerberg, Ole, *Skatter och avgifter*, FT 1982:1.

Westerhäll, Lotta, *Social trygghet och migration*, Nerenius & Santéus Förlag, 1995.

### 6.3 Material från Skatteverket

Handledning från Skatteverket, *Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter, EU:s regler, Socialförsäkringskonventioner, Svensk lagstiftning*, SKV 405, utgåva 9

Riksskatteverkets skrivelse den 14 oktober 2002, dnr 7300-02/100

### 6.4 Material från Riksförsäkringsverket

Vägledning 2004:11 från Riksförsäkringsverket (RSV), *Tillämplig lagstiftning, EU, socialförsäkringskonventioner, m.m.*

### 6.5 Praxis

#### Regeringsrätten

Rå 1996 ref. 5 Svenska socialavgifter är skatter

#### EG-domstolen

Mål C-44/65 Hessische Knappschaft v. Maison Singer and sons [1965] ECR 1191.

Mål C-82/72 J. Walder v. Bestuur der Sociale Verzekeringsbank [1973] ECR 599.

Mål C-102/76 H.O.A.G.M. Perenboom v. Inspecteur der directe belastingen of Nijmegen [1967] ECR 815.

Mål C-35/77 Élisabeth Beerens v. Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening [1977] ECR 2249.

Mål C-302/84 A. A. Ten Holder v. Direction de la Nieuwe Algemene Bedrijfsvereniging [1986] ECR 1821.

Mål C-78/91 Rose Hughes v. Chief Adjudication Officer, Belfast [1992] ECR I-4839.

Mål C-60/93 Aldewereld v. Staatssecretaris van Financiën [1994] ECR I-2991.

Mål C-245/94 och mål C-312/94, Ingrid Hoever, Iris Zachow och Land Nordrhein-Westfalen [1996] REG I-4895.

Mål C-53/95 Inasti v. Hans Kemmler [1996] REG I-703.

Mål C-34/98 Europeiska kommissionen v. Frankrike (CRDS) [2000] REG I-995.

Mål C-169/98 Europeiska kommissionen v. Frankrike (CSG) [2000] REG I-1049.

Mål C-85/99 Vincent och Esther Offermanns [2001] REG I-2261.

Mål C-103/06 Derouin, domstolens dom den 3 april 2008, ännu inte rapporterad.

Generaladvokatens förslag

Generaladvokaten La Pergolas förslag till avgörande I målen C-34/98 och C-169/98, Europeiska kommissionen v. Frankrike (CSG och CRDS) [2000] REG I-995.