

# HØJESTERETS DOM

## afsagt torsdag den 20. februar 2014

**Sag 130/2012**

(1. afdeling)

A

(advokat Stefan Reinel, beskikket)

mod

Skatteministeriet

(kammeradvokaten ved advokat Anders Vangsø Mortensen)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 1. afdeling den 9. marts 2012.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Børge Dahl, Lene Pagter Kristensen, Thomas Rørdam, Jon Stokholm og Hanne Schmidt.

### **Påstande**

Appellanten, A, har gentaget sin påstand.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået stadfæstelse.

### **Anbringender**

A har for Højesteret frafaldet anbringendet om, at han på baggrund af Udenrigsministeriets mail af 21. april 2009 har opnået en berettiget forventning om, at han ikke skal betale arbejdsmarkedsbidrag af sin indkomst i 2007.

Parterne har i øvrigt gentaget deres anbringender.

### **Retsgrundlaget**

*Arbejdsmarkedsfondsloven*

Lovbekendtgørelse nr. 1018 af 10. oktober 2006 om en arbejdsmarkedsfond indeholder bl.a. følgende bestemmelser:

”§ 1. Der oprettes en Arbejdsmarkedsfond, der af indtægterne finansierer statens udgifter:

- a) efter § 79 i lov om arbejdsløshedsforsikring m.v.,
- b) i henhold til lov om en lov om en aktiv beskæftigelsesindsats, lov om åben uddannelse (erhvervsrettet voksenuddannelse) m.v., lov om arbejdsmarkedsuddannelser m.v., dog undtaget Træningsskolens arbejdsmarkedsuddannelser (TAMU), lov om erhvervsuddannelser, for så vidt angår voksenerhvervsuddannelse, lov om godtgørelse ved deltagelse i erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse, lov om statens voksenuddannelsesstøtte (SVU) samt tilskud til udgifter til uddannelsesplanlægning på det erhvervsrettede voksen- og efteruddannelsesområde afsat på finansloven,
- c) i henhold til lov om børnepasningsorlov,
- d) til dagpenge ved sygdom eller fødsel efter lov om dagpenge ved sygdom og fødsel,
- e) til førtidspension efter § 16, jf. § 52 i lov om social pension og § 6, stk. 4, i lov nr. 285 af 25. april 2001 om ændring af lov om social pension og andre love (Førtidspensionsreform) efter fradrag af overførsel fra den sociale pensionsfond, jf. § 1 i lov om den sociale pensionsfond,
- f) til revalidering efter §§ 52 og 63-65, jf. § 103 i lov om aktiv socialpolitik,
- g) til ledighedsydelse efter §§ 74 d og 74 e, jf. § 104 i lov om aktiv socialpolitik.

*Stk. 2.* Fonden bestyres af finansministeren. De udgiftsområder, som finansieres af fonden, jf. stk. 1, henhører under de pågældende ressortministre.

§ 2. Arbejdsmarkedsfonden oppebærer indtægter fra:

- a) Arbejdsmarkedsbidrag fra lønmodtagere m.fl. og selvstændigt erhvervsdrivende,  
...

§ 3. Arbejdsmarkedsbidraget for lønmodtagere m.fl. og selvstændigt erhvervsdrivende til Arbejdsmarkedsfonden er 8,0 pct. af bidragsgrundlaget, jf. dog § 4.

§ 4. Behovet for regulering af bidragssatsen beregnes én gang om året...

...

§ 7. For lønmodtagerbidraget påhviler bidragspligten:

- a) Personer, der har lønindkomst mv. fra beskæftigelse udført her i landet eller fra beskæftigelse udført i udlandet, i Grønland eller på Færøerne, for en arbejdsgiver her i landet, og som er skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1 eller 3, eller stk. 2, samt personer, der har lønindkomst m.v. fra beskæftigelse udført i udlandet for en arbejdsgiver i udlandet, forudsat at de pågældende er omfattet af social sikringslovgivning i Danmark, jf. stk. 3 eller 4, og at de pågældende er skattepligtige efter kildeskattelovens § 1,  
...

*Stk. 3.* Personer, som er omfattet af De Europæiske Fællesskabers forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familiemedlem-

mer, der flytter inden for Fællesskabet, er dog kun bidragspligtige efter stk. 1 og 2, i det omfang det følger af forordningerne, at de pågældende er undergivet dansk lovgivning.”

Lov nr. 448 af 30. juni 1993 om arbejdsmarkedsfonde, som indførte arbejdsmarkedsbidraget, bygger bl.a. på Rapport af oktober 1992 fra Udvalget om Personbeskatning II. Det hedder i rapporten (s. 392-396) bl.a.:

#### ”4 Særlige egenskaber ved arbejdsmarkedsbidrag

##### 4.1 Arbejdsmarkedsbidrag og indkomstskat

I resten af dette kapitel koncentrerer diskussionen om såkaldte generelle, obligatoriske arbejdsmarkedsbidrag, der enten udskrives som et fast beløb pr. beskæftiget eller som en procent af bruttolønnen. Sådanne bidrag adskiller sig på en række punkter fra den traditionelle indkomstskat.

##### 4.1.1 Graden af øremærkning

Selv om generelle arbejdsmarkedsbidrag ikke for den enkelte skatteyder har karakter af egentlige forsikringsbidrag, så er de nedenfor behandlede bidrag alligevel ”øremærkede” i den svagere forstand, at provenuet forudsættes reserveret til arbejdsmarkedspolitiske formål, og at bidragsprocenten varierer med størrelsen af udgifterne til arbejdsmarkedspolitikken. Satsen for arbejdsmarkedsbidrag vil dermed blive fastsat efter andre principper end dem, der gælder for fastsættelsen af satserne i den generelle, personlige indkomstbeskatning.

...

##### 4.2.2 Kildelandsprincippet og forholdet til overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning

Det er et ofte fremhævet træk ved arbejdsmarkedsbidrag, at de følger det såkaldte kildelandsprincip. Efter kildelandsprincippet tilfalder beskatningsretten det land, i hvilken indkomsten optjenes, og ikke det land, hvor den skattepligtige er bosiddende.

Udgangspunktet i dansk skatteret er for lønindkomster også, at beskatningen følger dette kildelandsprincip, således at Danmark efter intern dansk ret kan beskatte al lønindkomst udbetalt fra Danmark for arbejde udført her i landet.

Den overvejende del af de overenskomster til undgåelse eller lempelse af dobbeltbeskatning, som Danmark har indgået, indebærer imidlertid, at Danmark i vid udstrækning giver afkald på denne beskatningsret, således at denne udøves af det land, hvor den pågældende lønmodtager har sit skatteretlige hjemsted. Dette er en følge af den såkaldte 183-dages regel, der findes i OECD-modeloverenskomstens artikel 15. Denne regel genfindes som nævnt i den helt overvejende del af de overenskomster som Danmark har indgået.

Hvis et arbejdsmarkedsbidrag indrettes således, at det betragtes som en indkomstskat, vil bidraget som andre indkomstskatter være omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes regelsæt. Dette vil som nævnt medføre, at Danmark kun i begrænset omfang kan udnytte den hjemmel til beskatning, som vore internretlige regler om arbejdsmar-

kedsbidrag må indebære i relation til lønmodtagere, der har deres skatteretlige hjemsted uden for Danmark.

Indrettes arbejdsmarkedsbidraget i modsætning hertil som en skat, der ikke kan karakteriseres som en indkomstskat, jf. diskussionen herom i afsnit 4.1, vil dette indebære, at Danmark effektivt kan udnytte den beskatningsret, som arbejdsmarkedsbidraget indebærer.

Dette må dog forudsætte, at det land, med hvem overenskomsten er indgået, anlægger samme fortolkning af begrebet indkomstskat, som Danmark lægger til grund, eller der gennem forhandling kan opnås enighed herom.

Det skal også anføres, at det er et i international skatteret omtvistet spørgsmål, hvorvidt de arbejdsmarkedsafgifter, der i betydelig udstrækning kendes i udlandet, er omfattet af de gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der synes at kunne konstateres en betydelig forskel i de opfattelser, der på dette område gøres gældende af de enkelte lande. Det bør også tilføjes, at det må forventes, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i stigende udstrækning vil inddrage arbejdsmarkedsbidrag under overenskomsternes anvendelsesområde.

I den udstrækning det kan lægges til grund, at etableringen af arbejdsmarkedsbidrag i Danmark ikke er en indkomstskat, der er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes anvendelsesområde, vil dette – i hvert fald foreløbig – gøre det danske skattesystem mere robust i en situation, hvor stigende international arbejdskraftmobilitet kan tendere til at udhule skattegrundlaget i et land som Danmark, der opkræver en forholdsmæssig større del af de offentlige indtægter gennem en traditionel indkomstbeskatning.”

Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår bl.a. (Folketingstidende, 1992-93, Tillæg A, sp. 10299 og sp. 10305):

”Bemærkninger til lovforslaget  
Almindelige bemærkninger

...

1. Arbejdsmarkedsfondenes formål og styrelse

I lovforslaget forslås det at udskille statens udgifter til arbejdsmarkedet i tre enheder og at finansiere disse enheders aktiviteter helt eller delvis med øremærkede arbejdsmarkedsbidrag. Hensigten er at synliggøre statens udgifter til arbejdsmarkedsformål for lønmodtagere, selvstændige og arbejdsgivere med henblik på at fremme en forbedring af arbejdsmarkedets strukturer.

Til formålet oprettes tre arbejdsmarkedsfonde:

- en fond til finansiering af arbejdsløshedsdagpenge, efterløn og overgangsydelse, m.v. (Dagpengefonden),
- en fond til finansiering af den aktive arbejdsmarkedspolitik, herunder uddannelsesorlov, samt efter- og videreuddannelse (Aktiveringsfonden),

- en fond til finansiering af syge- og barselsdagpenge samt udgifter til orlovsordninger bortset fra uddannelsesorlov (Sygedagpengefonden).

*Dagpengefonden* dækker af indtægterne statens udgifter:

- efter § 79 i lov om arbejdsløshedsforsikring m.v. (efterløn, dagpenge samt overgangsydelse).

*Aktiveringsfonden* dækker af indtægterne statens udgifter til:

- en aktiv arbejdsmarkedspolitik (løntilskud, uddannelsesydelse m.v.),
- afholdelse af aktiviteter i henhold til voksenuddannelsespuljen,
- drift og etablering af arbejdsmarkedsuddannelser, herunder deltagergodtgørelse, jf. lov om arbejdsmarkedsuddannelser og lov om arbejdsmarkedsuddannelsescentre,
- statens udgifter til afløb i 1994 til de midlertidige ordninger vedrørende forældreorlov og orlov til uddannelse (i medfør af den politiske aftale af 8. maj 1992).
- udbetaling af orlovsydelse til personer, der ønsker orlov til uddannelse, jf. lov om orlov,
- åben uddannelse og voksenuddannelsesstøtte.

*Sygedagpengefonden* dækker af indtægterne statens udgifter til:

- dagpenge ved sygdom eller fødsel,
- orlovsydelse til personer, der ønsker orlov til børnepasning eller sabbat, jf. lov om orlov.

I fondene samles beslægtede udgifter gruppevis og finansieres under et af øremærkede arbejdsmarkedsbidrag og fondens øvrige indtægter. Herved skabes der en egnet ramme for parternes rådgivning af de ansvarlige ministre om udgiftsprioriteringen på områderne.

Fondene bestyres af finansministeren. Bestyrelsen af fondene omfatter samtlige indtægter til fondene. Udgifterne til de aktiviteter, fondenes indtægter dækker, reguleres i de respektive love og via det enkelte ministerområdes ordinære finanslovsparagraffer.

...

De tre fonde udskilles på særskilte indtægtskonti på en selvstændig paragraf på finansloven.

...

## 2. Arbejdsmarkedsfondenes indtægter

Med henblik på finansiering af de tre arbejdsmarkedsfonde indføres øremærkede arbejdsmarkedsbidrag. Der fastsættes bidrag, til hver enkelt af de tre arbejdsmarkedsfonde.

...

De udgifter, som skal dækkes af bidrag m.v., opføres som hidtil under de pågældende ressortministerier, hvorunder udgiftsområdet hører.

...

## 3. Udmålingen af de øremærkede arbejdsmarkedsbidrag

...

Det foreslåede arbejdsmarkedsbidrag har en sådan karakter, at det er omfattet af Grundlovens § 43, hvorefter ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.

Det foreslås, at administrationen af opkrævning, kontrol og inddrivelse m.v. af bidraget varetages af de statslige told- og skattemyndigheder. Af praktiske grunde knyttes opkrævning, kontrol og inddrivelse m.v. så tæt som muligt til den administration, som de statslige told- og skattemyndigheder har opbygget vedrørende opkrævning, kontrol og inddrivelse m.v. af skatter.”

Ved lov nr. 424 af 26. juni 1998 blev Dagpengefondens, Aktiveringsfondens og Sygedagpengefondens lagt sammen til én fond, Arbejdsmarkedsfondens. Arbejdsmarkedsbidragets anvendelsesområde blev samtidig udvidet til også at omfatte statslige udgifter til bl.a. førtidspension, revalidering, fleksjob og skånejob.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at sammenlægningen havde til hensigt at forenkle det samlede fondssystem, idet beregningen af reguleringsbehovet fremover ville ske samlet for én fond og ikke som efter de gældende regler selvstændigt for hver enkelt af de tre fonde, jf. Folketingstidende 1997-98, Tillæg A, s. 2269.

Ved lov nr. 468 af 9. juni 2004 blev arbejdsmarkedsfondsloven ændret, bl.a. således at bidragspligten blev udvidet til at omfatte fuldt skattepligtige personer, som erhvervede lønindkomst ved arbejde i udlandet for en udenlandsk arbejdsgiver, når lønmodtageren fortsat var omfattet af social sikring i Danmark. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår bl.a. (Folketingstidende 2003-04, Tillæg A, s. 8395):

”Formålet med lovforslaget er bl.a. at sikre, at det ikke er muligt at undgå betaling af arbejdsmarkedsbidrag i Danmark, hvis man er skattepligtig til Danmark og omfattet af dansk social sikringslovgivning. Dette sker efter forslaget, ved at der tilvejebringes lov-hjemmel til, at personer, der arbejder for en udenlandsk arbejdsgiver uden fast driftssted i Danmark eller arbejder for en udenlandsk arbejdsgiver i udlandet, men hvor dansk skattepligt og dansk social sikring er bevaret, betaler arbejdsmarkedsbidrag på lige fod med andre lønmodtagere.

...

Sådanne lønmodtagere burde være omfattet af pligten til at betale arbejdsmarkedsbidrag, men dette er ikke tilfældet. Der mangler hjemmel i arbejdsmarkedsfondsloven til at pålægge disse lønmodtagere arbejdsmarkedsbidrag, og en sådan hjemmel har manglet, siden arbejdsmarkedsbidraget for 10 år siden blev indført. De pågældende personer er hermed ”gratis” omfattet af dansk social sikring.

...

Lovforslaget indebærer således, at der skabes sammenhæng mellem skattepligt til Danmark og social sikring i Danmark på den ene side og betaling af dansk arbejdsmarkedsbidrag på den anden.”

I forbindelse med behandlingen af lovforslaget besvarede skatteministeren et spørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg således (L 237 - bilag 22):

”Der vil fremover blive pålagt dansk arbejdsmarkedsbidrag i situationer, hvor den pågældende person er omfattet af dansk social sikring. Denne situation kan ikke umiddelbart sammenlignes med lempelse for dobbeltbeskatning, hvor den samme indkomst er undergivet beskatning i to forskellige lande. Selv om de danske sociale bidrag ikke er at sammenligne med en konto, hvor man skyder X kr. ind og derefter kan trække X kr. ud, medgår arbejdsmarkedsbidraget dog til at finansiere en række offentlige ydelser på det sociale område, jfr. arbejdsmarkedsfondslovens § 1, som den pågældende vil have adgang til, når dansk social sikring er opretholdt.”

Arbejdsmarkedsfonden blev ved lov nr. 1235 af 24. oktober 2007 afskaffet med virkning fra 1. januar 2008. I bemærkningerne til lovforslaget hedder det bl.a. (Folketingstidende 2007-08, Tillæg A, s. 9):

### ”3.2. *Arbejdsmarkedsbidrag*

Det foreslås at afskaffe Arbejdsmarkedsfonden og arbejdsmarkedsfondslovens reguleringsmekanisme samt at fastsætte bidragssatsen til 8 pct. Som følge af afskaffelsen af Arbejdsmarkedsfonden foreslås det samtidig at ændre lovens navn til Lov om Arbejdsmarkedsbidrag.

...

Det er en konsekvens af afskaffelsen af Arbejdsmarkedsfonden og dermed af øremærkingen af arbejdsmarkedsbidraget til finansieringen af bestemte tiltag på beskæftigelsesområdet, at arbejdsmarkedsbidraget mister sin nuværende karakter af et socialt bidrag. Arbejdsmarkedsbidraget får herefter karakter af en indkomstskat på linie med andre indkomstskatter og vil hermed – i modsætning til nu – være en skat omfattet af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Dette får den konsekvens, at arbejdsmarkedsbidraget fremover kun vil kunne opkræves, når Danmark kan beskatte den pågældende indkomst efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.”

*Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Østrig*

Artikel 1 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 23. oktober 1961 mellem Danmark og Østrig er sålydende:

”Artikel 1. *Stk.1.* Denne overenskomst finder anvendelse på fysiske og juridiske personer, der i henhold til artikel 2 har bopæl i Republikken Østrig eller i Kongeriget Danmark eller i begge de kontraherende stater.

*Stk.2.* Denne overenskomst skal finde anvendelse på indkomst- og formueskatter (herunder tillægsskatter), der udskrives på hver af de kontraherende staters eller deres lokale administrationsområders vegne, uden hensyn til, hvorledes de opkræves.

*Stk.3.* Som indkomst- og formueskatter anses alle skatter, der pålignes på grundlag af hele indkomsten, hele formuen eller dele af indkomsten eller formuen, herunder skatter på fortjeneste ved salg af løsøre eller fast ejendom såvelsom skatter på formueforøgelse.

*Stk.4.* De skatter, på hvilke overenskomsten finder anvendelse, er for tiden især:

1. i Republikken Østrig:
  - a) indkomstskatten,
  - b) selskabsskatten,
  - c) formueskatten,
  - d) bidraget, der pålignes indkomsten til fremme af boligbyggeri og til ydelse af tilskud til familieforsørgere,
  - e) skatten af bestyrelsehonorerer,
  - f) erhvervsskatten (Gewerbsteuer), (herunder skat af lønudgifter),
  - g) ejendomsskatten,
  - h) afgiften af land- og skovbrugsvirksomheder,
  - i) afgiften af grundværdien af ubebyggede grunde,
  - j) afgiften af formue, som er undtaget fra arveafgift.
2. i Kongeriget Danmark:
  - a) den ordinære og ekstraordinære indkomstskat til staten,
  - b) formueskatten til staten,
  - c) den kommunale indkomstskat,
  - d) folkepensionsbidraget,
  - e) sømandsskatten,
  - f) den særlige indkomstskat,
  - g) de kirkelige afgifter,
  - h) ejendomsskatterne,

*Stk.5.* Denne overenskomst finder også anvendelse på alle skatter af samme eller lignende art, der fremtidig måtte blive udskrevet ved siden af de gældende skatter eller i stedet for disse. De øverste finansmyndigheder i de to stater vil ved slutningen af hvert år give hinanden underretning om indtrådte ændringer i deres skattelove.

*Stk.6.* De øverste finansmyndigheder i begge stater vil i gensidig forståelse afgøre eventuelt opståede tvivlsspørgsmål om, for hvilke skatter overenskomsten har gyldighed.

*Stk.7.* De i denne overenskomst nævnte øverste finansmyndigheder er for Republikken Østrigs vedkommende finansministeriet (das Bundesministerium für Finanzen) og for Kongeriget Danmarks vedkommende finansministeren.”



Danmark og Østrig har den 25. maj 2007 indgået en ny dobbeltbeskatningsoverenskomst, der trådte i kraft den 1. marts 2008.

### *OECD's modeloverenskomst*

Artikel 2 i OECD's modeloverenskomst fra 1992 som revideret senest i 2010 har følgende ordlyd:

”Artikel 2.

*Stk. 1.* Denne overenskomst skal finde anvendelse på indkomst- og formueskatter, der udskrives på en af de kontraherende stater, deres politiske underafdelingers eller lokale myndigheders vegne uden hensyn til, hvorledes de opkræves.

*Stk. 2.* Som indkomst- og formueskatter anses alle skatter, der pålignes på grundlag af hele indkomsten, hele formuen, eller dele af indkomsten eller formuen, herunder skatter på fortjeneste ved afhændelse af løsøre eller fast ejendom, skatter på det samlede beløb af gager eller lønninger udbetalt af foretagender, såvel som skatter på formueforøgelse.

*Stk. 3.* De pågældende skatter, på hvilke overenskomsten finder anvendelse, er især:

(a) i (stat A).....

(b) i (stat B).....

*Stk. 4.* Overenskomsten skal finde anvendelse også på alle skatter af samme eller væsentlig samme art, der måtte blive pålagt efter datoen for underskrivelsen af overenskomsten som tillæg til eller i stedet for de gældende skatter. De kompetente myndigheder i de kontraherende stater giver hinanden underretning om alle væsentlige ændringer, som er blevet foretaget i deres skattelove.”

I OECD's kommentar til artikel 2 om de af overenskomsten omfattede skatter hedder det bl.a.:

”Stk. 2

3. Dette stykke definerer indkomst- og formueskatter. Sådanne skatter omfatter skatter af hele indkomsten og af dele af indkomsten, af hele formuen og af dele af formuen. De omfatter såvel skatter af fortjeneste og gevinster ved afhændelse af fast ejendom og løsøre som af værdistigninger. Endelig udstrækker definitionen sig til skatter af de samlede lønsummer, der udbetales af foretagender (”payroll taxes”, i Vesttyskland ”Lohnsummensteuer”, i Frankrig ”taxe sur les salaires”). Bidrag til sociale sikringsordninger, eller hvilke som helst andre bidrag, skal, hvor der er en direkte forbindelse mellem opkrævningen og de enkelte modtagne ydelser, ikke betragtes som ”skatter af de samlede lønsummer”.

*Administrativ praksis*

Kort efter ikrafttrædelsen af lov nr. 448 af 30. juni 1993 om arbejdsmarkedsfonde afgav Skatteministeriet udtalelser om arbejdsmarkedsbidragets retlige status i relation til Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. Skat Udland 1994.5 og TfS 1994.193. Den førstnævnte udtalelse vedrørte dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Kina, Indien, Indonesien, Tanzania, Polen, Tjekkiet og Ungarn. Ministeriet udtalte:

”... bidragene til de 3 arbejdsmarkedsfonde, jf. § 1 i lov om arbejdsmarkedsfonde, består af øremærkede bidrag, der for personer omfattet af lønmodtagerbidraget beregnes på grundlag af bruttoindkomsten.

De omhandlede bidrag er således ikke en indkomstskat og er derfor ikke omfattet af skatteaftalerne.”

Opfattelsen af arbejdsmarkedsbidraget som et socialt bidrag og ikke en skat i relation til Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster er også lagt til grund af Landsskatteretten, jf. TfS 1999.907, TfS 2000.432, TfS 2000.546 og TfS 2006.713.

Den sidstnævnte afgørelse vedrørte en ansat ved Den Østrigske Handelsdelegation i Danmark. Det hedder i begrundelsen for afgørelsen bl.a.:

”Art. 1 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Østrig er bygget over art. 2 i OECD’s modeloverenskomst. Af kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst fremgår bl.a., at ”bidrag til sociale sikringsordninger, eller hvilke som helst andre bidrag, skal, hvor der er en direkte forbindelse mellem opkrævningen og de enkelte modtagne ydelser, ikke betragtes som ”skatter af de samlede lønsummer”.”

Landskatteretten har ved en kendelse dateret 10. december 1999, TfS 2000.432, fastslået, at arbejdsmarkedsbidrag ikke omfattes af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig, idet der er en direkte forbindelse mellem opkrævningen af arbejdsmarkedsbidrag og de ydelser, bidragene skal dække.

Det er på denne baggrund Landskatterettens opfattelse, at klageren omfattes af pligten til at svare arbejdsmarkedsbidrag, ligesom hendes vederlag fra Den Østrigske Handelsdelegation omfattes af bidragsgrundlaget. Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.”

*EU-forordning nr. 1408/71 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet*

I Told- og Skattestyrelsens meddelelse af 1. marts 2001, TfS 2001.348, hedder det:

”Sociale bidrag til Frankrig omfattet af artikel 1 i den dansk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomst

Told- og Skattestyrelsen er blevet spurgt om, hvorvidt ”Contribution sociale généralisée” (CSG) og ”Contribution pour le Remboursement de la Dette Sociale” (CRDS) kan anses for skatter, og dermed er omfattet af artikel 1 i den dansk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det franske Finansministerium har nu meddelt, at der i forbindelse med finansloven for 1991 i fransk lovgivning blev indført et almindeligt socialt bidrag (CSG), som skal betales af fysiske personer, som skattemæssigt er bosiddende i Frankrig. Bidraget opkræves på grundlag af arbejdsindkomst, indkomst fra genanbringelser og formueindkomst. Bidraget til tilbagebetaling af den sociale gæld (CRDS), som indførtes ved en forordning i 1996 beregnes på grundlag af de samme indkomster.

Ligeledes har Det franske Finansministerium meddelt, at det i andet afsnit i artikel 1 i den dansk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomst bestemmes, at overenskomsten skal finde tilsvarende anvendelse på alle andre skatter og afgifter af lignende karakter, som efter at overenskomsten er underskrevet måtte blive pålagt af nogen af de to kontraherende stater, samt at CSG og CRDS skal betragtes som indkomstskatter i tillæg til skat på fysiske personers indkomst som omhandlet i den dansk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 1.

Det franske Finansministerium har tilføjet, at CSG og CRDS udtrykkeligt er nævnt i de franske udkast til dobbeltbeskatningsoverenskomster, som nu forhandles.”

I en efterfølgende meddelelse af 3. november 2003 fra Told- og Skattestyrelsen, TfS 2003.911, hedder det:

”Told- og Skattestyrelsen tilbagekalder den tidligere givne meddelelse i SKM2001.137.TSS, om at de franske sociale bidrag CSG og CRDS er skatter omfattet af artikel 1 i den dansk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

I SKM2001.137.TSS meddelte Told- og Skattestyrelsen efter indhentet udtalelse fra Det franske Finansministerium, at CSG ”Contribution sociale généralisée” og CRDS ”Contribution pour le Remboursement de la Dette Sociale”, kan anses for skatter, og dermed omfattet af artikel 1 i den dansk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Told- og Skattestyrelsen er efterfølgende blevet opmærksom på, at EF-Domstolen i 2 domme afsagt den 15. februar 2000, C-34/98 og C-169/98 har underkendt den franske stat og resolveret, at CSG og CRDS ikke er en skat, men sociale bidrag, hvorfor Frankrig har tilsidesat de forpligtelser, som påhviler medlemslandene i medfør af det i EF forordning 1408/71 artikel 13 fastsatte forbud mod dobbelt bidrag samt i medfør af traktatens artikel 48 og 52 (efter ændring nu artikel 39 EF og 43 EF) om arbejdskraftens frie bevægelighed og etableringsretten.

Told- og Skattestyrelsen tilbagekalder derfor med virkning fra 1. januar 2004 den tidligere givne meddelelse om, at CSG og CRDS er en skat omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig artikel 1.”

Sagerne for EU-Domstolen angik Rådets forordning nr. 1408/71 af 14. juni 1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet. I sag C-34/98 udtalte EU-Domstolen i dommen af 15. februar 2000 vedrørende CRDS-bidraget bl.a.:

### ”Fællesskabsbestemmelser

2 Artikel 4, stk. 1 og 2, i forordning nr. 1408/71 bestemmer:

”1. Denne forordning finder anvendelse på enhver lovgivning om sociale sikringsgrene, der vedrører:

- a) ydelser i anledning af sygdom og moderskab
- b) ydelser ved invaliditet, herunder ydelser, der tager sigte på at bevare eller forbedre erhvervsevnen
- c) ydelser ved alderdom
- d) ydelser til efterladte
- e) ydelser i anledning af arbejdsulykker og erhvervssygdomme
- f) ydelser ved dødsfald
- g) ydelser ved arbejdsløshed
- h) familieydelser.

2. Denne forordning finder anvendelse på alle almindelige og særlige sociale sikringsordninger med eller uden bidragspligt samt på ordninger, der pålægger arbejdsgiveren eller rederen forpligtelser med hensyn til de i stk. 1 omhandlede ydelser.”

3 I artikel 1, litra j), i forordning nr. 1408/71 er udtrykket ”lovgivning” defineret som ”bestående og fremtidige love, administrative forskrifter, vedtægtsmæssige bestemmelser og alle andre gennemførelsesregler [i ... enhver medlemsstat] vedrørende de i artikel 4, stk. 1 og 2, nævnte sociale sikringsgrene eller sikringsordninger, eller de i artikel 4, stk. 2a, omhandlede særlige ikke-bidragspligtige ydelser”.

4 Samme forordnings artikel 13 bestemmer:

”1. Med forbehold af artikel 14c er de personer, der er omfattet af denne forordning, alene undergivet lovgivningen i én medlemsstat. Spørgsmålet om, hvilken lovgivning der skal anvendes, afgøres efter bestemmelserne i dette afsnit.

2. Med forbehold af artikel 14 til 17:

- a) er en person, der har lønnet beskæftigelse på en anden medlemsstats område, omfattet af denne stats lovgivning, selv om han er bosat på en anden medlemsstats område, eller den virksomhed eller arbejdsgiver, der beskæftiger ham, har sit hjemsted eller sin bopæl på en anden medlemsstats område
  - b) er en person, der har selvstændig beskæftigelse på en medlemsstats område, omfattet af denne stats lovgivning, selv om han er bosat på en anden medlemsstats område.
- ...”

#### Nationale bestemmelser

6 CRDS påhviler enhver fysisk person, som er skattemæssig hjemmehørende i Frankrig, og opkræves navnlig af sådanne personers erhvervsindtægter og indkomstsurogater.

...

8 Hvad angår erhvervsindtægter og indkomstsurogater omfatter beregningsgrundlaget for CRDS, for hvilken satsen udgør 0,5%, navnlig lønninger, alders- og invalidepension, ydelser ved arbejdsløshed, indtægter fra selvstændig erhvervsaktivitet og de ved lov fastsatte familieydelser.

9 I medfør af bekendtgørelsens artikel 15-III, nr. 1, opkræves der endvidere CRDS af de erhvervsindtægter og indkomstsurogater, som hidrører fra udlandet, og som er indkomstskattepligtige i Frankrig, med forbehold af internationale dobbeltbeskatningsoverenskomster. Disse indtægter skal opgives til de skattemyndigheder, som har kompetence til at fastsætte og opkræve bidraget heraf.

10 Ifølge bekendtgørelsens artikel 6-I overføres provenuet fra CRDS til Caisse d'amortissement de la dette sociale (herefter "Cades"), som er et offentligt organ, der blev oprettet ved samme bekendtgørelse og undergivet tilsyn såvel fra Økonomi- og Finansministeriet som Ministeriet for Social Sikring. Cades' væsentligste opgave er at afvikle en gæld på 137 mia. FRF, som Agence centrale des organismes de sécurité sociale (herefter "ACOSS") skylder Caisse des dépôts et consignations (herefter "CDC"), og som er blevet overført til Cades med virkning fra den 1. januar 1996. Denne gæld er en følge af, at CDC finansierer den almindelige socialsikringsordnings underskud i 1994 og 1995 og det underskud, som forventes i regnskabsåret 1996 for denne ordning. Cades har endvidere alene for året 1996 måttet betale et beløb på 3 mia. FRF til Caisse nationale d'assurance maladie et maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles.

11 Desuden skal Cades i henhold til bekendtgørelsens artikel 4-III for hvert af årene mellem 1996 til 2008 foretage indbetalinger på 12,5 mia. FRF til statens almindelige budget. Det fremgår af en rapport om bekendtgørelsen, som er rettet til republikkens præsident, at disse betalinger udligner betalinger på et tilsvarende beløb, som tidligere påhvilede Fonds de solidarité vieillesse, med henblik på at udligne en tidligere gæld for ACOSS.

12 De midler, som giver Cades mulighed for at foretage disse betalinger, hidrører fra indtægterne fra CRDS, der ikke blot opkræves af erhvervsindtægter og indkomstsurogater, men også af andre indtægtsgrupper, såsom indtægter af formue eller ved salg af visse ædle metaller, samt en række andre indtægter, såsom indtægter

fra administration og salg af fast ejendom, der ejes af sociale sikringsinstitutioner, og ved emission af obligationer.

...

Søgsmålet

...

Klagepunktet om tilsidesættelse af artikel 13 i forordning nr. 1408/71

...

- 32 Det er ubestridt, at de personer, som berøres af den foreliggende traktatbrudssag - nemlig de fællesskabsborgere, som er bosat i Frankrig, men som arbejder i en anden medlemsstat, og som ifølge artikel 13 i forordning nr. 1408/71 alene er forsikret efter lovgivningen i beskæftigelsesstaten - ikke blot i medfør af denne medlemsstats socialsikringslovgivning skal betale sociale bidrag af indtægterne fra deres erhvervsmæssige beskæftigelse i denne medlemsstat, men også sociale bidrag - nemlig CRDS i den foreliggende sag - i medfør af lovgivningen i den medlemsstat, hvor de er bosat, med forbehold af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Den Franske Republik måtte have indgået.
- 33 Den franske regerings opfattelse, hvorefter CRDS i realiteten er en skat og derfor falder uden for forordning nr. 1408/71's anvendelsesområde og følgelig også uden for forbuddet mod at anvende flere lovgivninger samtidig, kan ikke tiltrædes.
- 34 Den omstændighed, at et bidrag betegnes som en skat i den nationale lovgivning, udelukker nemlig ikke, at det kan være omfattet af forordning nr. 1408/71's anvendelsesområde og dermed kan være omfattet af reglen om, at der ikke må anvendes flere lovgivninger samtidig.
- 35 Som Domstolen har fastslået bl.a. i dommen af 18. maj 1995 (sag C-327/92, Rheinhold & Mahla, Sml. I, s. 1223, præmis 15) fastlægger artikel 4 i forordning nr. 1408/71 anvendelsesområdet for forordningens bestemmelser ved udtryk, som viser, at fællesskabsreglerne finder anvendelse på samtlige nationale sociale sikringsordninger. I samme doms præmis 23 præciserede Domstolen, at det afgørende kriterium ved anvendelsen af forordning nr. 1408/71 er den forbindelse, som findes mellem den pågældende bestemmelse og de love, som regulerer de sociale sikringsgrene, der er opregnet i forordningens artikel 4, idet denne forbindelse skal være direkte og tilstrækkelig relevant.
- 36 Som Kommissionen med rette har gjort gældende, udviser bidraget til dækning af underskuddet på de sociale sikringsordninger (CRDS) en forbindelse til den almindelige franske socialsikringsordning, der er tilstrækkelig og direkte relevant til, at det kan anses for et bidrag, der er omfattet af forbuddet mod dobbelt bidrag.
- 37 Som generaladvokaten har anført i punkt 25 og 27 i forslaget til afgørelse, har indtægterne fra CRDS nemlig - i modsætning til de afgifter, der anvendes til dækning af de generelle udgifter, som påhviler de offentlige myndigheder - det specifikke og direkte formål at afvikle underskuddene på den almindelige socialsikringsordning i Frankrig og er indført som led i en generel reform af den sociale beskyttelse i Frankrig med henblik på at sikre, at ordningen fremover er i balance finansielt, og det er ubestridt, at de i ordningen indeholdte sikringsgrene figurerer blandt dem, som er nævnt i artikel 4, stk. 1, i forordning nr. 1408/71.
- 38 Denne forbindelse består, uanset hvilken ordning der konkret vælges for anvendelse af de pågældende beløb til finansiering af den franske socialsikringsordning, da forbuddet mod at anvende flere lovgivninger samtidig i modsat fald ville miste sin effektive virkning. Følgelig kan hverken den omstændighed, at provenuet fra CRDS udbetales til Cades og ikke direkte til de sociale sikringsinstitutioner, eller den omstændighed, at opkrævningen af CRDS hos de arbejdstagere og selvstæn-

dige erhvervsdrivende, som er berørt af den foreliggende sag, foretages på grundlag af en skattemæssig lignende ved opkrævning af indkomstskat, og at den ikke opkræves direkte af de institutioner, som indkræver bidragene til den almindelige socialsikringsordning, ændre ved den afgørende konstatering af, at CRDS anvendes specifikt og direkte til finansiering af den franske socialsikringsordning og følgelig er omfattet af anvendelsesområdet for forordning nr. 1408/71.

- 39 Denne konstatering afkræftes heller ikke af den omstændighed, at betalingen af CRDS ikke giver ret til nogen direkte modydelse i form af konkrete, identificerbare ydelser, eller af, at den delvis har til formål at afvikle et underskud på den sociale sikringsordning, som er opstået ved finansieringen af de ydelser, der er blevet tildelt i fortiden. ”

### **Højesterets begrundelse og resultat**

A var i 2007 ansat som chauffør ved Den Østrigske Ambassade i København. Han havde bopæl i Danmark og var omfattet af de danske ordninger vedrørende sygesikring og folkepension. Hans løn fra arbejdet på ambassaden var efter den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst af 23. oktober 1961 med Østrig undergivet østrigsk beskatningsret.

En anvendelse af de dagældende regler i arbejdsmarkedslovens § 7, stk. 1, litra a, fører til, at A er forpligtet til at betale arbejdsmarkedsbidrag af sin indkomst fra ambassaden i 2007.

Efter artikel 1, stk. 2 og 3, i den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst med Østrig omfatter overenskomsten indkomst- og formueskatter uden hensyn til, hvordan de opkræves, og som sådanne skatter anses alle skatter, der pålægges på grundlag af hele indkomsten, hele formuen eller dele af indkomsten eller formuen. De skatter, der på tidspunktet for overenskomstens indgåelse var omfattet, er nærmere opregnet i stk. 4. Det drejer sig for Danmarks vedkommende bl.a. om indkomstskat til staten og den kommunale indkomstskat. Overenskomsten finder efter stk. 5 også anvendelse på alle skatter af samme eller lignende art, der fremtidig måtte blive udskrevet ved siden af de gældende skatter eller i stedet for disse.

Sagen angår, om arbejdsmarkedsbidraget i indkomståret 2007 er omfattet af skattebegrebet i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den virkning, at Danmark er afskåret fra at opkræve bidraget, eller om der er tale om et bidrag til en social sikringsordning, som ikke omfattes af skattebegrebet i overenskomsten, med den virkning, at overenskomsten ikke hindrer Danmark i at opkræve bidraget. Afgørende herfor er, om der er en direkte forbindelse mellem de bidrag, der opkræves, og de sociale ydelser, der udbetales, jf. herved OECD's kommentar til artikel 2

i modeloverenskomsten fra 1992 og EU-Domstolens domme af 15. februar 2000 i sagerne C-34/98 og C-169/98.

Ved lov nr. 448 af 30. juni 1993 blev en del af de udgifter til arbejdsmarkedsformål, der hidtil havde været afholdt direkte af statskassen, henlagt til tre nyoprettede fonde, Dagpengefonden, Aktiveringsfonden og Sygedagpengefonden. Formålet hermed var at synliggøre statens udgifter til arbejdsmarkedsformål for lønmodtagere mv. med henblik på at fremme en forbedring af arbejdsmarkedets strukturer. Fondene skulle af deres indtægter dække statens udgifter til nærmere opregnede sociale ydelser mv. Fondenes indtægter skulle komme fra arbejdsmarkedsbidrag og andre bidrag mv. samt overførsler fra staten. Arbejdsmarkedsbidragene blev for hver af fondene opkrævet med en bestemt procentsats af et bidragsgrundlag, som for lønmodtagere omfattede løn mv. Ved budgetterede udgifts- og indtægtsændringer skulle satsen for arbejdsmarkedsbidragene reguleres. Fondene, der blev bestyret af finansministeren, blev udskilt på særskilte indtægtskonti på finansloven, mens udgifter blev opført under de ressortministerier, hvorunder udgiftsområdet hørte. Administrationen af opkrævning, kontrol og indrivelse mv. af arbejdsmarkedsbidrag blev henlagt til de statslige told- og skattemyndigheder.

Det fremgår af forarbejderne til såvel den oprindelige lov fra 1993 som de senere ændringslove, at lovgiver klart forudsatte, at arbejdsmarkedsbidraget indtil lovændringen i 2007 var et socialt bidrag og ikke en skat, jf. herved også arbejdsmarkedsfondslovens § 7, stk. 3 (lovbekendtgørelse nr. 1018 af 10. oktober 2006). Højesteret finder da også, at der med 1993-loven blev etableret en ordning, hvorefter der er en direkte forbindelse mellem arbejdsmarkedsbidragene og de nærmere opregnede sociale ydelser mv., som bidragene skulle være med til at finansiere. Denne forbindelse blev opretholdt, da Dagpengefonden, Aktiveringsfonden og Sygedagpengefonden ved lov nr. 424 af 26. juni 1998 blev lagt sammen til én fond, Arbejdsmarkedsfonden. Højesteret tiltræder derfor, at arbejdsmarkedsbidraget i indkomståret 2007 ikke var omfattet af skattebegrebet i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 1961 med Østrig.

Det bemærkes, at det ikke kan tillægges betydning for afgrænsningen af skat under dobbeltbeskatningsoverenskomsten over for sociale bidrag, at det i lovforslaget vedrørende loven fra 1993 er anført, at arbejdsmarkedsbidraget har en sådan karakter, at det er omfattet af grundlovens § 43, hvorefter ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Med dette udsagn er der alene givet udtryk for, at der ved indførelsen af en pligt til at betale ar-



bejdsmarkedsbidrag pålægges borgerne en sådan økonomisk forpligtelse, at det kun kan ske ved lov.

Herefter stadfæster Højesteret dommen.

**Thi kendes for ret:**

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal statskassen betale 25.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.