



LIGNINGSLOVENS § 33 A



Titelblad

Dansk titel: Retsdogmatisk analyse af ligningslovens § 33 A i lyset af de nye coronaregler

Engelsk titel: A legal dogmatic analyses of the Danish Tax Assessment Act Clause 33 A in respect of legislative adjustments due to Covid-19

Afleveringsdato: 19. maj 2021

Fagområde: International skatteret

Universitet: Aalborg Universitet

Navn: Pernille Ellemann Jensen

Studienummer: 20165775

Vejleder: Jacob Krushave Larsen

Antal anslag: 130.742

Abstract

Due to the increase of international trade and economic growth on a global basic, it is important to eliminate some of the obstacles that taxation can entail. Mainly international juridical double taxation is an obstacle when countries interact in cross border activities, e.g., when a danish citizen works in another country and earns income form the work performed in the other country. International juridical double taxation occurs when two (or more) States impose comparable taxes on the same taxpayer of the same subject matter and for identical periods.¹

In this thesis, the main purpose is to explain the rules on how to eliminate the existence of international juridical double taxation. This will be explained through a legal dogmatic analysis of the Danish Tax Assessment Act Clause 33 A in respect of legislative adjustments due to Covid-19. Furthermore, a few selected Articles in the Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, will be examined and explained.

The Danish Tax Assessment Act Clause 33 A is an internal rule, and contains conditions that has to be fulfilled to use the rule. If the conditions are fulfilled, a person who earns income form employment, from another country will get a remission on that income. The remission is either a full remission or a half remission, this mainly depends on how long a time period the person is during his work in the other country. The specific conditions that the Act Claus 33 A conations, will be analyzed and explained in the use of the law, legislator and selected verdicts, to the purpose of determining if a person can get full or half remission.

Furthermore Denmark, like other countries, has concluded bilateral conventions with other countries to eliminate the occurrence of international juridical double taxation. These bilateral conventions establish rules on the taxation of income, and decides which State should be able to collect the tax. In this way only one State is entitled to collect tax, and therefore a situation of international juridical double taxation will not occur. I accordance to this, the thesis will address the question in which bilateral convention should apply in a given situation.

¹ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017

In March 2020 Covid-19 flared up in most countries and the global economy have suffered a lot of consequences. Due to the consequences because of Covid-19, the danish government has established some new rules, to ease some of the consequences and to help Danish companies and employed people who are stationed in other countries. The new modification rules will be explained, analyzed and interpretated, to find out what the new rules means in comparison to the conditions that are an effect of the Danish Tax Assessment Act Clause 33 A. Especially the new rules about frozen holiday money will be a subject in this thesis. To help the economy due to the consequences of Covid-19, the Danish government has decided to pay out the frozen holiday money and this leaves a question about the taxation of these frozen holiday money. This thesis will explain the rules about the taxation of frozen holiday money in accordance to the Danish Tax Assessment Act Clause 33 A.

Indholdsfortegnelse

Titelblad	1
Abstract	2
Indholdsfortegnelse	4
1. Indledning	8
1.1 Indledning	8
1.2 Problemstilling	10
1.3 Problemformulering	10
1.4 Afgrænsning	11
1.5 Metode	12
1.5.1 Retsdogmatisk metode	12
1.5.2 Fortolkningsmetoder	13
1.5.3 Håndtering af kilder	14
1.5.3.1 Loven	14
1.5.3.2 Cirkulære	14
1.5.3.2.1 Styresignal	14
1.5.3.3 Landsskatterettens afgørelser	15
1.5.3.4 Bindende svar	15
2. Den retlige ramme	16
2.1 Generelt om ligningslovens § 33 A	16
2.2 Formålet med ligningslovens § 33 A	17
2.3 Generelt om OECD's modeloverenskomst	18
2.3.1 Domiciland og kildeland	19
3. Grundreglen i ligningslovens § 33 A	20
3.1 Skattepligt efter kildeskattelovens § 1	20

3.2 Ophold uden for riget.....	21
3.3 6-måneders perioden.....	23
3.3.1 Månedregel.....	23
3.3.2 Lempelsesperiodens start og ophør.....	24
3.3.2.1 SKM 2009.638.SKAT.....	24
3.3.3 Ferieophold som afslutning på udlandsopholdet	26
3.4 42-dages reglen	26
3.4.1 Beregningen af de 42 dage.....	27
3.4.2 Nødvendigt arbejde	27
3.4.3 Ferie eller lignende.....	28
3.5 Lønindkomst	28
3.5.1 Personligt arbejde i tjenesteforhold.....	29
3.5.2 Lønindkomst der kan henføres til arbejde her i landet.....	29
3.6 Særligt om søfolk.....	29
3.7 Delkonklusion	30
4. Tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed	31
4.1 Hovedregel.....	31
4.1.1 Ydelser efter § 7, nr. 15 eller § 9 A.....	32
4.1.2 Kollektiv aftale.....	32
4.2 Offentlig ansat.....	33
4.3 Delkonklusion	33
5. Tilfælde, hvor Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er tillagt beskatningsretten til indkomsten	34
5.1 Regel	34
5.2 Privat ansatte.....	35
5.3 Offentlig ansat.....	36

5.3.1 Systemeksport	36
5.4 Delkonklusion	38
6. De nye modifikationsregler.....	39
6.1 Formålet med de nye modifikationsregler	39
6.2 Den nye midlertidige ordning	40
6.3 Gældende ret før og efter indførelsen af den nye midlertidige ordning.....	40
6.4 Særligt om begrebet ”nødvendigt arbejde”	41
6.4.1 SKM 2010.94 LSR – TfS 2010.335 LSR	42
6.4.2 SKM 2010.790 LSR – TfS 2011.73 LSR	44
6.4.3 Den nye ordningens betydning for begrebet ”nødvendigt arbejde”	46
6.5 Beskatning af lønindkomsten.....	47
6.6 Delkonklusion	48
7. Indefrosne feriepenge.....	49
7.1 Kort om den nye ferielov	49
7.2 Baggrunden for lovforslaget	49
7.3 Udbetaling af feriemidler	50
7.4 Beskatning af feriemidler.....	50
7.5 Gældende ret	51
7.6 Delkonklusion	55
8. Lempelsesmulighederne.....	56
8.1 Fuld lempelse	56
8.2 Halv lempelse.....	56
8.3 Artikel 15: Lønindkomst.....	57
8.5 Hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst finder anvendelse til at fordele beskatningsretten til en given indkomst?	61
9. Konklusion.....	64

10. Litteraturliste	67
10.1 Love m.m.	67
10.2 Lovforslag/Forarbejder	68
10.3 Retspraksis	68
10.4 Cirkulære.....	69
10.5 Bøger	69
10.6 Internetsider	70

1. Indledning

1.1 Indledning

Der er en almen erkendelse af, at både den danske og den globale økonomi styrkes af international samhandel, bl.a. i form af øget BNP og beskæftigelse.² Danmark er et lille land, og her er den internationale samhandel meget vigtigt, hvorfor den også skal styres. Erhvervslivet er i dag underlagt en øget internationalisering og endvidere er arbejdskraften også præget af større mobilitet. Dette fremkommer af den forsat store interesse for international samhandel, og de muligheder der især er grundet EU's indre marked, hvor de frie bevægelser giver muligheder for en øget internationalisering af erhvervslivet og øger virksomhedernes konkurrenceevne.

Risikoen for dobbeltbeskatning er dog noget, der udgør en stor barriere for den internationale samhandel. Derfor er det også en stor prioritet for Danmark og andre lande, at international juridisk dobbeltbeskatning undgås så vidt muligt. Ved dobbeltbeskatning forstås ”påligning af sammenlignelige skatter i to (eller flere) stater hos den samme skatteyder på det samme grundlag og for samme periode”³, jf. pkt. 1 i Introduktionen OECD's modeloverenskomst.

Når en skatteyder har sin bopæl her i Danmark, men arbejder i udlandet, så vil problemet opstå; hvor skal lønindtægten fra arbejdet i udlandet beskattes? Her er det vigtigt at komme frem til et resultat, som både gavner den skattepligtige og skattemyndighederne. Skatteyderen vil jo være interesseret i, at komme til at betale så lidt i skat som muligt. I Danmark har vi en ret høj skattesats, som har sin baggrund i det gode velfærdssystem vi har i Danmark. Derfor vil en skatteyder kunne være interesseret i, at komme til at betale skat i udlandet, hvor skattesatsen måske er meget lavere end i Danmark. På den anden side vil skattemyndighederne gøre sit for, at skatteyderen kommer til at betale skat, hvis beskatningsretten tilkommer dem, for på den måde at bevare skatteprovenuet. Herved vil problemet med dobbeltbeskatning kunne opstå, i og med de respektive skattemyndigheder i landende, vil gøre sit for at inddrage skat.

Problemstillingen omkring dobbeltbeskatning imødekommes ved, at lande indgår dobbeltbeskatningsoverenskomster, som fordeler beskatningsretten mellem landende, til en given indkomst. Her spiller OECD's modeloverenskomst en stor rolle, hvorefter der på en ensartet måde

² Michelsen, International skatteret, side 1090

³ OECD's modeloverenskomst 2017, introduktion punkt 1.

kan løses nogle af de internationale problemstillinger der kan opstå. Endvidere har Danmark, som mange andre lande, også interne lempelsesregler, som tilsigter at undgå dobbeltbeskatning. Ligningslovens § 33 A er en af de danske interne lempelsesregler, som har til formål at forbedre danske erhvervsvirksomheders mulighed for at sende lønmodtagere til udlandet, og hermed deltage i udenlandske projekter⁴. Både de indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster og de interne lempelsesregler er til for, at dobbeltbeskatning undgås. I form af disse regler, har en skatteyder muligheden for at få en skattelempelse af den del af lønindkomsten der falder på den udenlandske optjente løn. Ved anvendelsen af disse regler, vil en skatteyder undgå, at der opkræves skat i to stater. I forbindelse hermed kan der også opstå problemet om hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst, der skal finde anvendelse. Derfor har specialet som formål at analysere de interne regler der gælder efter ligningslovens § 33 A, og udvalgte regler der gælder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, men henblik på at klarlægge hvilke lempelsesmuligheder der er, og i forbindelse hermed hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst der finder anvendelse.

På nuværende tidspunkt er både den globale og danske økonomi under pres, som en konsekvens af covid-19, der siden marts 2020 har været udbredt i hele verden. Covid-19 har medført mange økonomiske konsekvenser, og i forbindelse hermed har regeringen været nødsaget til at træffe nogen beslutninger, som skal imødegå disse økonomiske konsekvenser. Derfor har regeringen blandt andet indført nogle regler, som skal hjælpe udstationerede danskere, hvor der i ligningslovens § 33 A, stk. 6 er indført nogle modifikationsregler, i form af en valgfri ordning, som skatteyderen kan til vælge eller ej. Endvidere har regeringen også valgt, at give mulighed for at få udbetalt indefrosne feriepenge, og har fastlagt regler omkring beskatningen af de indefrosne feriepenge. I forbindelse hermed vil specialet analysere reglerne omkring udbetaling af de indefrosne feriepenge, og belyse hvad der gælder omkring beskatning i forhold til ligningslovens § 33 A.

De nye modifikationsregler og tiltag i forbindelse med covid-19 omfatter en række juridiske relevante problemstillinger, eftersom området på nuværende tidspunkt ikke er berørt. Specialet har derfor også til formål, at belyse nogen af problemstillingerne i forbindelse hermed, og på denne baggrund klarlægge hvad er gældende ret efter de nye regler.

⁴ Michelsen, International skatteret, side 1125

1.2 Problemstilling

Specialets formål er, at give læseren et overblik over gældende ret i forbindelse med, når en dansk ubegrænset skattepligtig person erhverver lønindkomst fra udlandet. Specialet vil foretage en retsdogmatisk analyse af ligningslovens § 33 A, i lyset af de nye regler i forbindelse med covid-19. Endvidere vil specialet særligt behandle problemstilling omkring hvorvidt den ubegrænset skattepligtige person har ret til fuld eller halv skattenedsættelse.

Til belysning af denne problemstilling, er følgende underspørgsmål opstillet:

- Hvilke betingelser skal være opfyldt for, at en ubegrænset skattepligtig person kan få skattenedsættelse efter ligningslovens § 33 A?
 - Hvad betyder de enkelte begreber i ligningslovens § 33 A?
 - Hvilken betydning har den ubegrænset skattepligt i forhold til ligningslovens § 33 A?
 - Gælder reglerne i ligningslovens § 33 A både for privat og offentligt ansatte?
- Hvilken betydning har de nye regler, der er blevet vedtaget i forbindelse med covid-19?
 - Hvad gælder efter de nye regler i forhold til før de blev indført?
 - Er indefrosne feriepenge omfattet af skattenedsættelsen i ligningslovens § 33 A?
- Hvilke lempelsesmuligheder har den ubegrænset skattepligtige person?
 - Hvad afgør om den ubegrænset skattepligtige person har ret til fuld eller halv skattenedsættelse?

1.3 Problemformulering

Har modificeringsreglerne i forbindelse med covid-19 ændret på fortolkningen af de krav der er for, at få skattenedsættelse efter ligningslovens § 33 A og hvilke lempelsesmuligheder har udstationerede danskere, ved anvendelsen af ligningslovens § 33 A?

1.4 Afgrænsning

Afgrænsningen har til formål at holde et relevant fokus gennem specialet og på den måde kan retstilstanden på et givent retsområde undersøges, ved anvendelsen af udvalgt og relevant materiale. Afgrænsningen er endvidere med til at understøtte de valg, som der er foretaget gennem udarbejdelsen af dette speciale. De valg der er foretaget i specialet, og det der er afgrænset fra, er alt sammen med henblik på besvarelsen af specialets problemstilling på baggrund af relevant og udvalgt materiale. Yderligere er en afgrænsning af specialets område også med til, at specialet ikke bliver for bredt, og behandler alle regler på et givent område.

Specialets formål er at beskrive og analysere de regler der er gældende i forbindelse med udstationeret danskere, herunder set i lyset af de nye coronaregler. Her er omdrejningspunktet ligningslovens § 33 A, som kun er gældende for ubegrænset skattepligtige personer, hvorfor den første afgrænsning lidt giver sig selv. Specialet arbejder derfor kun med fysiske personer, der efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 er ubegrænset skattepligtige til Danmark. Specialet afgrænses derfor, at redegøre for juridiske personers forhold omkring aktiviteter i udlandet.

Yderligere tager specialet alene udgangspunkt i den ubegrænsede skattepligt, som følger af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 dermed er specialet afgrænset fra at behandle begrænset skattepligtiges skatteforhold efter ligningslovens § 33 A.

Med hensyn til den ubegrænsede skattepligt, vil denne kun blive beskrevet og analyseret i det omfang den bliver anvendt efter ligningslovens § 33 A. Derfor vil der i forbindelse med den ubegrænsede skattepligt kun blive behandlet nærmere omkring formuleringen ”bopæl her i landet”, set i lyset af hvad der lægges vægt på omkring bopæl for udstationeret danskere.

I specialet vil der blive inddraget udvalgte artikel fra OECD’s modeloverenskomst 2017, hvor specialet afgrænses til at beskrive reglerne i artikel 15, stk. 1 og 2. Afgrænsningen er begrundet i, at den nævnte artikel er den der er af relevans for specialets problemformulering.

Med hensyn til offentlige ansatte, vil specialet kun anvende de interne danske gældende regler omkring offentlige ansatte, og derfor ikke anvende OECD’s modeloverenskomst 2017 artikel 19.

1.5 Metode

Retsdogmatikken er en del af retsvidenskaben, hvor retsdogmatikken er den vigtigste, og har til opgave at analysere og beskrive gældende ret. Retsdogmatikken er derfor betydningsfuld i et speciale som dette, da den har som formål, at klarlægge og beskrive gældende ret. Det overordnede mål med retsdogmatikken kan beskrives som, at finde frem til sandheden om gældende ret.⁵

1.5.1 Retsdogmatisk metode

Dette speciale vil anvende den retsdogmatiske metode, da denne metode anvendes til at analysere og beskrive gældende ret, også kaldet "*de lege lata*".⁶ Det primære formål med dette speciale er, at beskrive og analysere den gældende ret, når ubegrænset skattepligtige personer udstationeres til at udføre arbejde i udlandet. Her vil den retsdogmatiske metode blive anvendt til at beskrive, analysere og fortolke de gældende regler på området.

Ligningslovens § 33 A vil blive anvendt som den primære kilde, da dette er omdrejningspunktet for specialet. Endvidere vil der blive anvendt cirkulære, kendelser, styresignaler og lovens forarbejder, som fortolkningsbidrag til loven. Ved anvendelsen af retskilder, er det vigtigt at holde for øje, at der er forskellige retskildegrupper som har forskellig "værdi", som også kaldes den retlige trinfølge. De traditionelle retskildegrupper er; loven, retspraksis, sædvanen og forholdet natur.⁷

Retskildegruppen "loven" betegner de nedskrevne retsregler, som er gældende overfor borgerne og kan håndhæves ved domstolene. Retskildegruppen "loven" omfatter bl.a. grundloven, loven og bekendtgørelser udstedt med hjemmel i lov.⁸ Dette speciale vil primært anvende loven, særligt ligningslovens § 33 A, som anvendes til at beskrive, analysere og fortolke gældende ret på området.

Foruden at specialet anvender loven, vil der i specialet også blive anvendt cirkulære, styresignaler og afgørelser fra administrative myndigheder, herunder Landsskatteretsafgørelser. De nævnte kilder har dog ikke den samme rang, som f.eks. loven har, men de anses dog som at være aktuelle og desuden er de af væsentlig betydning. Disse kilder anvendes til at analysere den gældende ret på området, og

⁵ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 86

⁶ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 86

⁷ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 199-200

⁸ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 243

bruges som supplement til loven, og giver en dybere forståelse af hvad der menes med ordlyden af ligningslovens § 33 A.

Yderligere vil der i specialet også blive analyseret artikel 15, stk. 1 og 2 i OECD's modeloverenskomst 2017. Her vil der blive anvendte kommentarer til modeloverenskomsten, for at beskrive, analyserer og fortolke betydningen af artiklen Her vil denne analyse bruges til at beskrive den gældende ret, men også til at sidestille det med den interne dansk gældende ret på området.

1.5.2 Fortolkningsmetoder

Fortolkning anvendes til, at give en meningsfuld forståelse af en tekst, og på denne måde fastlægge den konkrete skrevne retsregels udstrækning.⁹ Der er forskellige fortolkningsmetoder, og i dette speciale vil der også blive anvendt flere fortolkningsmetoder til, at klarlægge forståelsen og udstrækningen af gældende ret på området. Én af fortolkningsmetoderne er ordlydsfortolkning, som beskriver ”den naturlige forståelse”, og så er ordlydsfortolkning den fortolkningsmetode der er udgangspunktet for al fortolkning. Formålet med, at ordlydsfortolkningen er udgangspunktet for al fortolkning er, at det sikrer en ensartet fortolkning og skaber en forudberegnelig retstilstand, og dermed retssikkerhed.¹⁰ Herfor tager dette speciale også udgangspunkt i en ordlydsfortolkning, som altså sigter at fortolke ordenes betydning i konteksten og ordets leksikalske betydning.

At ordlydsfortolkning er udgangspunktet betyder også, at den ofte understøttes af andre fortolkningsmetoder. I dette speciale vil der navnlig blive anvendt subjektiv fortolkning, som dækker over en subjektiv formålsfortolkning. Den subjektive fortolkning ser på lovgivers hensigt med loven, og støtter sig på lovens forarbejder.¹¹ Det er beskrevet af *Munk-Hansen*: ”Lovens forarbejder, der ofte betegnes motiver, omfatter principielt alt, hvad der måtte være indgået som grundlag for regelskabelsen.”¹² I analysen og beskrivelsen af ligningslovens § 33 A, anvendes der i specialet derfor særligt en subjektiv fortolkning, til at belyse hvad lovgiver har ment, og hvor der er formålet med forståelsen af ordene i loven. Yderligere vil der i specialet blive taget stilling til forarbejder som retskilde, og hvilken værdi forarbejderne har i forhold til loven.

⁹ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 273-274

¹⁰ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 281

¹¹ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 282

¹² Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 283

1.5.3 Håndtering af kilder

1.5.3.1 Loven

Meningen med loven er at den skal følges, og hermed har den altså en særlig status i forhold til andre retskilder.¹³ Det klare udgangspunkt, er at loven har forrang og er øverst i retskildehierarkiet, og nogen vil mene, at den gælder forud for andre retskilder.¹⁴ I specialet vil der særligt blive anvendt love vedtaget af Folketinget, som er en vigtig retskilde. Loven er udstedt med henblik på at forpligte borgeren og har det primære formål at regulere borgernes retsstilling.¹⁵ På baggrund heraf, anvendes loven i specialet til at forklare hvad borgerens retsstilling er i forhold til ligningslovens § 33 A.

1.5.3.2 Cirkulære

I specialet vil der som supplement til fortolkningen af lovens ordlyd blive anvendt ligningslovscirkulæret og Den juridiske vejledning. Det gælder omkring et cirkulære, som også betegnes som generelle tjenestebefalinger, at de i almindelige ikke kræver lovhjemmel.¹⁶ Herefter gælder det også, at et cirkulære ikke direkte er bindende overfor borgeren og borgeren kan heller ikke påberåbe sig rettigheder efter hvad der fremgår af et cirkulære.¹⁷ Det et cirkulære kan bidrage med, er at give borgeren en forståelse og en forventning om hvad der gælder og hvordan borgeren bliver behandlet. I specialet anvendes ligningslovscirkulæret til at klarlægge forståelsen af begreberne i ligningslovens § 33 A, og selvom det som sådan ikke er bindende det der fremgår af cirkulæret, og herfor skal man også være kritisk overfor det der fremgår af cirkulæret. Dog er ligningslovscirkulæret gammelt, og det anvendes endnu, så det vurderes at det er etableret viden det der fremgår af cirkulæret, hvorfor der i specialet ikke stilles den store kritik overfor det der fremgår.

1.5.3.2.1 Styresignal

Et styresignal er en bindende tjenestebefaling, som altså herfor har samme status som et cirkulære. Det gælder om et styresignal, at borgere kan støttere herpå, såfremt at styresignalet ikke er i uoverensstemmelse med retskilder af højere rang.¹⁸ Styresignaler anvendes ofte til at præcisere et retsgrundlag, i de tilfælde hvor opfattelsen af det har været uklar.

¹³ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 243

¹⁴ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 243-244

¹⁵ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 243

¹⁶ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 336

¹⁷ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 337

¹⁸ SKR nr. 9690 af 02/07/2018

1.5.3.3 Landsskatterettens afgørelser

I forhold til specialets emne omkring ligningslovens § 33 A, er det begrænset hvor mange Højesterets domme der er på området. Det er klart, at domme der er afgjort af Højesteret har den største retskildeværdi. I specialet anvendes en del afgørelser fra landsskatteretten, som er det øverste klageorgan på skatteområdet og endvidere træffer Landsskatteretten selvstændige afgørelser.¹⁹ På baggrund af dette vurderes det, at afgørelse afsagt af Landsskatteretten kan være udtryk for gældende ret.

1.5.3.4 Bindende svar

Et bindende svar er bindende for Skatteforvaltningen, og spørgeren af det bindende svar kan støtte ret på svaret.²⁰ Herudfra må det udledes, at det bindende svar særligt er bindende for spørgeren og for Skatteforvaltning, men hvordan er den bindende virkning for andre? Som udgangspunkt er der jo ikke nogen bindende virkning ved et bindende svar, men alligevel er et bindende svar givet på baggrund af gældende ret, hvorfor det alligevel må have en vis værdi. Værdien ses i forhold til, hvis det ses i forhold til hvad det bindende svar indeholder, og såfremt gældende ret ikke har ændret sig efter det bindende svar er givet. Hermed er der altså inden selvstændig retskilde i et bindende svar, men det er gældende overfor Skatteforvaltningen og spørgeren. Det er derfor vigtigt at huske dette ved behandlingen af et bindende svar, og endvidere være kritisk overfor det.

¹⁹ <https://www.skatteankestyrelsen.dk/om-styrelsen/organisation/landsskatteretten/>, sidst besøgt den 17/5 2021

²⁰ Den juridiske vejledning 2021-1, A.A.3.10

2. Den retlige ramme

Dette projekt tager udgangspunkt i ligningslovens § 33 A, hvorfor denne bestemmelse vil være omdrejningspunktet for projektet. I forbindelse med analysen og baggrunden for ligningslovens § 33 A vil der endvidere kort blive inddraget bestemmelser fra kildeskatteloven og statsskatteloven. Yderligere vil der senere i projektet også blive anvendt international ret, her vil OECD's modeloverenskomst blive anvendt til, at belyse de regler der gælder omkring dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette sker med henblik på, at belyse om der foreligger et samspil mellem de interne danske lempelsesregler, og de lempelsesregler der følger af OECD's modeloverenskomst, som er udgangspunktet for de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark indgår med andre lande.

2.1 Generelt om ligningslovens § 33 A

Ligningslovens § 33 A blev indsat i loven ved lov nr. 649 af 19. december 1975, og er ved senere love blevet ændret og udvidet. Tilbage i 2012 blev bestemmelsen ophævet, men blev senere dette år genindført med det samme indhold, som bestemmelsen havde på ophævelsestidspunktet. Den seneste ændring af ligningslovens § 33 A er foretaget i år 2020, i forbindelse med situationen med covid-19. De enkelte lovændringer der har været igennem årene vil blive behandlet i de følgende kapitler i specialet, med henblik på at analysere og forstå formålet med lovændringerne og hvad dette har haft af betydning for forståelsen af den nugældende formulering af ligningslovens § 33 A.

De forskellige lovændringerne har den ting til fælles, at det primære formål har været, at sikre mere ensartede regler for alle personer der er bosiddende i Danmark og udfører arbejdet i udlandet. Endvidere har formålet med lovændringerne også været, at øge konkurrenceevnen for danske virksomheder ved deres deltagelse i projekter i udlandet.

Ligningslovens § 33 A er en intern lempelsesregel, som giver muligheden for, at en ubegrænset skattepligtig person kan få skattelempelse for lønindkomst, der er optjent ved personligt arbejde i tjenesteforhold, som erhverves under midlertidigt ophold i udlandet. Lempelsesreglen kan anvendes hvis der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og et andet land, men den kan også anvendes i stedet for en dobbeltbeskatningsoverenskomst. På denne måde fungerer bestemmelsen som en intern lempelsesregel, hvor den skattepligtige person selv kan vælge om der

ønskes lempelses efter ligningslovens § 33 A eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis sådan en er indgået med det pågældende land, hvor der udføres arbejde i.²¹

Den lempelsesmetode som følger af ligningslovens § 33 A er exemption med progressionsforbehold. Efter denne metode så bliver den udenlandske indkomst medregnet i den skattepligtige indkomst, herefter beregnes der skat af både den danske og den udenlandske indkomst. Derefter bliver der givet et nedslag i de beregnede skatter, som svarer til den danske skat, der er beregnet af den udenlandske indkomst.²²

2.2 Formålet med ligningslovens § 33 A

Som det allerede er anført, blev ligningsloven den 19. december 1975 udvidet med bestemmelsen i § 33 A, efter der var fremsat et lovforslag om ændring af loven. I bemærkningerne til lovforslaget var formålet med indførelsen af ligningslovens § 33 A, at udenlandsk lønindkomst i et vist omfang fritages for beskatning.²³ Lovforslag af 26. november 1975 nr. 97 går derfor ud på, at lønindkomst der er optjent uden for riget, hermed menes uden for Danmark, Færøerne og Grønland, ikke beskattes, såfremt udlandsopholdet har en varighed på mindst ét år.

Det følger af globalindkomstprincippet, der er fastsat i statsskattelovens § 4, at den skattepligtiges samlede årsindtægter skal medregnes ved indkomstopgørelsen, ”*hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke*”.²⁴ Globalindkomstprincippet indebærer, at indkomst der er erhvervet fra udlandet også skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for ubegrænset skattepligtige personer.

Globalindkomstprincippet forudsætter, at personen er ubegrænset skattepligtig til Danmark, for at indkomsten skal medregnes i den skattepligtige indkomstopgørelse. Reglerne om ubegrænset skattepligt er reguleret i kildeskattelovens § 1. Af reglerne følger det, at en person først og fremmest er ubegrænset skattepligtig til Danmark, hvis personen har bopæl her i landet.

Det følger altså af de ovennævnte almindelige skattepligtsregler i statsskatteloven og kildeskatteloven, at personer der er ubegrænset skattepligtige til Danmark, skal medregne lønindkomst der er optjent i udlandet i den danske skattepligtige indkomstopgørelse, jf.

²¹ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.6

²² Den juridiske vejledning 2021-1, C.F.4.3.2

²³ LFF 1975-11-26 nr. 97, almindelige bemærkninger

²⁴ L 1922-04-10 nr. 149, § 4

globalindkomstprincippet. Den indkomst som er optjent i udlandet, vil dog i mange tilfælde også blive beskattet i udlandet, og det er her problemet opstår. Nu står vi altså med en indkomst, som efter de danske skatteregler, skal beskattes i Danmark, jf. globalindkomstprincippet og kildeskattelovens § 1, men som også typisk efter udenlandske skatteregler skal beskattes i udlandet.

På baggrund af dette problem er lovforslaget blevet fremsat. Det er i forarbejderne til lovforslaget beskrevet, at baggrunden for at indføre ligningslovens § 33 A, er grundet de beskæftigelsesmuligheder der er i udlandet og dermed også en øget eksport. Hvis danske virksomheder skal kunne deltage i udenlandske projekter, som giver disse beskæftigelsesmuligheder, er det af stor betydning, at den udenlandske indkomst fritages for beskatning.²⁵

Formålet med ligningslovens § 33 A følger af, at danske virksomheder skal have mulighed for at deltage i udenlandske projekter, og dermed i den internationale konkurrence, hvorfor udenlandsk indkomst i et vist omfang ikke beskattes.²⁶ For at undgå dobbeltbeskatning har Danmark indgået en række aftaler med andre lande, men har nu også internt indført ligningslovens § 33 A, hvis hovedformål er, at undgå dobbeltbeskatning i de tilfælde hvor der erhverves udenlandsk lønindkomst. At den udenlandske indkomst efter ligningslovens § 33 A får lempelse i Danmark, betyder netop, at dobbeltbeskatning undgås, og dermed vil de danske virksomheder have mulighed for at deltage i udenlandske projekter m.v., uden at der forekommer dobbeltbeskatning. På baggrund af ligningslovens § 33 A, bliver det mere attraktivt for de danske virksomheder, at sende arbejdstagere til udlandet for at arbejde, da dobbeltbeskatning ikke vil være en hindring for dette.²⁷

2.3 Generelt om OECD's modeloverenskomst

Indledningsvis skal begrebet dobbeltbeskatningsoverenskomst kort forklares. En dobbeltbeskatningsoverenskomst er; en aftale mellem to (eller flere) lande, som omhandler fordelingen af beskatningsretten til den indkomst, som er omfattet af overenskomsten.²⁸ Formålet med en dobbeltbeskatningsoverenskomst er, at foretage en fordeling af beskatningsretten til den af overenskomstens omfattede indkomster, hvormed dobbeltbeskatning undgås.²⁹ En

²⁵ LFF 1975-11-26 nr. 97, almindelige bemærkninger

²⁶ LFF 1975-11-26 nr. 97, almindelige bemærkninger

²⁷ LFF 1975-11-26 nr. 97, almindelige bemærkninger

²⁸ Michelsen, Lærebog om indkomstskat, side 1093

²⁹ Michelsen, Lærebog om indkomstskat, side 1093

dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og et andet land, kan derfor enten tildele Danmark eller den anden kontraherende stat beskatningsretten til en given indkomst.

Med henblik på at undgå international dobbeltbeskatning, er OECD's modeloverensomt blevet oprettet tilbage i 1963, hvorefter den er blevet revideret flere gange i løbet af årene, hvor den seneste og nu gældende er fra 2017. Eksistensen af OECD's modeloverenskomst har gjort forhandlingerne mellem medlemslandene lettere og muliggjort en ønskværdig harmonisering mellem deres bilaterale overenskomster til fordel for både skatteydere og nationale administrationer.³⁰ Dette afspejler også formålet med oprettelsen af OECD's modeloverenskomst, hvor det overordnede formål er; at give medlemslandene en mulighed for, på en ensartet måde, at løse de fleste af de generelle problemer, der opstår inden for området af international juridisk dobbeltbeskatning.³¹

OECD's medlemslande er blevet opfordret til, at følge modeloverenskomsten, når de indbyrdes indgår bilaterale overenskomster.³² Denne opfordring har Danmark taget til følge, da Danmark altid anvender OECD's modeloverenskomst som udgangspunkt for forhandlinger af vore dobbeltbeskatningsoverenskomster.³³ Dog vil der forekomme modifikationer, da de forskellige dobbeltbeskatningsoverenskomster vil have forskelligt indkomst og skal tilpasses de særlige forhold, der gør sig gældende for Danmarks relation til netop det pågældende andet land.³⁴

2.3.1 Domiciland og kildeland

I forbindelse med forståelsen af de regler der gælder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, skal begreberne domiciland og kildeland kort forklares. Domicillandet betegner det land, hvori modtageren af en indtægt er skattemæssigt hjemmehørende.³⁵ For en person, som er ubegrænset skattepligtig til Danmark, vil det som udgangspunkt betyde, at Danmark er domiciland.

Kildelandet er "det land, hvori indtægten stammer fra".³⁶ Hermed vil kildelandet være det land, hvor en person erhverver lønindkomsten fra.

³⁰ OECD's modeloverenskomst 2017, Indledning

³¹ OECD's modeloverenskomst 2017, Indledning

³² OECD's modeloverenskomst 2017, Indledning

³³ Michelsen, Lærebog om indkomstskat, side 1095

³⁴ Michelsen, Lærebog om indkomstskat, side 1095

³⁵ Den juridiske vejledning 2021-1, C.F.8.1.1

³⁶ Den juridiske vejledning 2021-1, C.F.8.1.1

3. Grundreglen i ligningslovens § 33 A

Grundreglen omkring lempelse af udenlandsk indkomst følger af ligningslovens § 33 A, stk. 1. Bestemmelsen har følgende og gældende ordlyd, jf. LBKG 2019-08-08 nr. 806:

”Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, flere el.lign. af en sammenlagt varighed på højst 42 dage erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Nedsættelsen omfatter ikke den del af indkomsten, der kan henføres til arbejde her i landet. Ved opgørelsen af den nævnte 6-månedersperiode anses ophold om bord på et dansk skib, der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister, jf. lov om beskatning af søfolk, for at være ophold uden for riget. Ophører skattepligten efter kildeskattelovens § 1 inden udløbet af 6-månedersperioden, finder reglerne i denne bestemmelse tilsvarende anvendelse på lønindkomst erhvervet i den periode, hvor skattepligten bestod, såfremt betingelserne i 1. pkt. i øvrigt er opfyldt.”

I det følgende vil de enkelte krav blive behandlet, med henblik på at klarlægge gældende ret omkring den fulde lempelse for udenlandsk indkomst. Dette skal give læseren overblikket over, hvad der skal være opfyldt for, at en udenlandsk indkomst kan anvende den fulde lempelse der følger af ligningslovens § 33 A, stk. 1, 1. pkt. Her vil forarbejderne til loven blive anvendt til at give en forståelse for reglerne, og endvidere vil kravene blive set i lyset af udvalgte afgørelser, kendelser og cirkulære, som skal give læseren en bedre forståelse af hvad der lægges vægt på, når det vurderes hvorvidt om de enkelte krav er opfyldt for, at ligningslovens § 33 A kan finde anvendelse.

3.1 Skattepligt efter kildeskattelovens § 1

Det fremgår af ligningslovens § 33 A, at bestemmelsen kun gælder for personer, der er omfattet af kildeskattelovens § 1. Kildeskattelovens § 1 indeholder reglerne for, hvornår en person anses for at være ubegrænset skattepligtig til Danmark, hvorfor kun ubegrænset skattepligtige personer kan anvende bestemmelsen i ligningslovens § 33 A. Dog er der en undtagelse hertil omkring

grænsegængere, der ligeledes har mulighed for at anvende ligningslovens § 33 A³⁷, dog vil reglerne for grænsegængere ikke blive behandlet yderligere i specialet.

Efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 gælder det, at personer med bopæl her i landet, er ubegrænset skattepligtige til Danmark. Hvorvidt en person har bopæl her i landet, er det der lægges mest vægt på, efter forarbejderne til ligningslovens § 33 A, når det skal vurderes om en person er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1. Efter LFF 1998-12-21 nr. 53 har den udstationeret bevaret sin bopæl i Danmark, ”når der forsat er rådighed over boligen eller hvis familien opretholder bopælen i Danmark, efter den udstationeredes afrejse”.³⁸ Ud fra forarbejderne til loven kan der ikke udledes andet omkring vurderingen af skattepligten efter kildeskattelovens § 1, hvorfor dette speciale heller ikke vil behandle det yderligere.

Det gælder efter sidste punktum i ligningslovens § 33 A, stk. 1, at selvom skattepligten efter kildeskattelovens § 1 ophører inden den skattepligtige har opholdt sig i udlandet i en periode på 6 måneder, vil reglerne om skattnedsættelse stadig finde anvendelse, i den periode hvor den ubegrænsede skattepligt bestod, såfremt de øvrige betingelser i 1. pkt. er opfyldt.

3.2 Ophold uden for riget

I bemærkningerne til L 1975-12-19 nr. 649 er ophold uden for riget beskrevet som ophold, der er uden for Danmark, Færøerne og Grønland. Begrebet ophold uden for riget er udvidet beskrevet i ligningslovscirkulæret, CIRK 1996-04-17 nr. 72. Heraf fremgår det endvidere, at dansk, færøsk og grønlandsk luftrum, territorialfarvand eller kontinentalsokkel, er en del af riget. Dette betyder hermed, at personer der arbejder på f.eks. boreplatforme, i tilknytning til efterforskning og udnyttelse af kulbrinteforekomster, vil have ophold uden for riget, hvis dette arbejde foregår uden for den danske, færøske og grønlandske kontinentalsokken.³⁹

I ligningslovscirkulæret er der yderligere beskrevet nogle eksempler på situationer, hvor kravet om ophold uden for riget ikke er opfyldt. I cirkulæret er det slået fast; ”at fritagelsen i ligningslovens § 33 A tilkommer lønmodtagere, der er antaget til eller udstationeret til beskæftigelse i udlandet”.⁴⁰

³⁷ Peytz, Ligningsloven med kommentarer, side 2404

³⁸ LFF 1998-12-21, nr. 53

³⁹ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.2

⁴⁰ CIRK 1996-04-17 nr. 71, punkt 5.2.2

Efter denne formulering, er lønmodtagere, der arbejder inden for riget, som i medfør af dette arbejde foretager rejser til udlandet, f.eks. handels- og forretningsrejsende, tilsynsførende, eksportchauffører og lign., ikke omfattet af fritagelsen i ligningslovens § 33 A⁴¹. Til belysning af dette, vil der nedenfor kort blive redegjort for en dom, som omhandler situationen med eksportchauffører.

TfS 1985.532 Skd omhandler en lastbilchauffør, der var beskæftiget med eksportkørsel mellem Danmark og Italien, af en italiensk arbejdsgiver. Spørgsmålet i sagen var, hvorvidt den i Danmark hjemmehørende lastbilchauffør kunne påberåbe sig fritagelsesbestemmelsen i ligningslovens § 33 A, stk. 1. Skattedepartementet fandt, at reglen i ligningslovens § 33 A ikke kan finde anvendelse, idet udlandsopholdet anses for afbrudt, når der erhvervet lønindkomst for arbejde, der er udført i Danmark. Hermed kunne lastbilchaufføren ikke blive omfattet af fritagelsesbestemmelsen.

I forlængelse heraf, betyder det også, at en pilot der flyver til og fra danske destinationer, derfor heller ikke opfylder kravet om ophold uden for riget, da dansk luftrum også er en del af riget.⁴² Det er slået fast i ligningslovscirkulæret, at dansk, færøsk og grønlandsk luftrum ikke opfylder kravet om ophold uden for riget, hvorfor arbejde flypersonalet udfører i f.eks. dansk luftrum er arbejde udført i Danmark.⁴³ Modsætningsvis gælder det hermed også, at arbejde der udføres uden for dansk, færøsk og grønlandsk luftrum, er ophold uden for riget. Her gælder det, at hvis der i denne forbindelse udføres arbejde i dansk luftrum, vil dette blive anset for at være nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, og udlandsopholdet afbrydes kun, hvor flyet lander på destinationer indenfor riget.⁴⁴

Søfolk der er på en længerevarende forhyring på et eller flere danske eller udenlandske fartøjer, vil have mulighed for lempelse efter ligningslovens § 33 A⁴⁵. Dette vil f.eks. være tilfældet, hvis der tages arbejde på et fartøj, der har base i udlandet og som ikke anløber dansk havn eller sejler i dansk territorialfarvand.⁴⁶

⁴¹ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.2

⁴² CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.2

⁴³ Den juridiske vejledning, 2021-1, C.F.2.2.2

⁴⁴ Den juridiske vejledning 2021-1, C.F.4.2.2.2

⁴⁵ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 2.2.2

⁴⁶ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.2

Det bemærkes afslutningsvis, at ”ophold uden for riget”, skal være et reelt ophold i forbindelse med personligt arbejde i tjenesteforhold, dog er dette begreb ikke begrænset til arbejdsophold, jf. TfS 1985.676 LSR. Sagen omhandlede en murer, der havde haft lønarbejde i Norge og derefter i Algeriet. I perioden mellem arbejdet i Norge og arbejdet i Algeriet, havde muren opholdt sig i forskellige lande, hvor mureren ikke havde haft almindeligt lønarbejde. Tilsammen havde mureren opholdt sig i udlandet i mindst 1 år, og opfyldte derefter betingelsen, som nu kun er på 6 måneder. Skatterådet antog, at perioden der var tilbragt i de forskellige lande uden lønarbejde, var et ferieophold. Landsretten fandt herefter, at ligningslovens § 33 A, stk. 1 bestemmelse ”ophold uden for riget” ikke var begrænset til arbejdsophold, og perioden med ophold i andre lande uden almindeligt lønarbejde skulle derfor ikke anses som en ferieperiode. Landsretten fandt derfor, at mureren var berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

3.3 6-måneders perioden

Det gælder efter bestemmelsen i ligningslovens § 33 A, stk. 1, 1. pkt., at lønindkomsten der erhverves i forbindelse med et ophold uden for riget, skal være et ophold af en varighed på mindst 6 måneder. Oprindeligt var 6 måneders perioden en periode på 1 år, jf. L 1975-12-19 nr. 649, men blev med lovændringen L 1982-06-09 nr. 245 nedsat til 6 måneder. At kravet blev nedsat til en periode på 6 måneder, er efter forarbejderne begrundet i, at det vil øge de danske eksportvirksomheders muligheder for deltagelse i den internationale konkurrence.⁴⁷

Indledningsvis bemærkes det, at hvis en skatteyder opholder sig i flere lande, skal dette gælde som en samlet opholdsperiode.⁴⁸

3.3.1 Månedesregel

Begrebet ”6 måneder” skal ikke forstås som en dagsregel, men en månedsregel, jf. CIRK 1996-04-17 nr. 72 shm. TfS 1995.137 LSR. I TfS 1995.137 LSR havde A været udstationeret i Egypten i 183 dage, fra den 23. marts til den 21. september, men opholdet var oprindeligt planlagt til at vare ca. 7 måneder. Landsretten fandt, at udtrykket ”6 måneder” skal forstås som en månedsregel, og dermed er 183 dage ikke tilstrækkeligt til at opfylde betingelsen. Endvidere bemærkede landsretten, at det er uden betydning, at udlandsopholdet skulle have været 7 måneder. Dette er endvidere også stadfæstet

⁴⁷ LFF 1982-03-12 nr. 154, almindelige bemærkninger

⁴⁸ Den juridiske vejledning 2021-1, C.F.4.2.2.3

tilsvarende i SKM 2003.405 H (U 2003.2495 H), hvor Højesteret anførte, at ligningslovens § 33 A, stk. 1 må forstås som en månedsregel.

Hvis en skatteyder opholder sig i udlandet over 6 måneder, vil den tilladte opholdsperiode i Danmark blive forlænget svarende til forholdet mellem 6 måneder og 42 dage. Her vil skattelempelsen være betinget af, at opholdende her i riget har en sammenlagt varighed på højst 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders periode.⁴⁹

3.3.2 Lempelsesperiodens start og ophør

Med hensyn til opgørelsen af 6-måneders perioden, gælder det, at perioden kan begynde på et hvilket som helst tidspunkt inden for et indkomstår.⁵⁰ Endvidere gælder det også, at 6-måneders perioden kan starte i et indkomstår og slutte i et andet indkomstår.⁵¹

Der her været meget usikkerhed omkring hvordan 6-måneders reglen skal forstås, og hvad der konkret gælder omkring reglen. På denne baggrund har SKAT udstedt styresignalet SKM 2009.638.SKAT, for at sikre en ensartethed i forvaltningen og vejledningen til forståelsen af 6-måneders reglen. Styresignalet er udstedt på baggrund af to afgørelser, som Landsskatteretten og Skatterådet havde truffet, som gav anledning til fortolkningstvivil omkring lempelsesperiodens start og ophør.

3.3.2.1 SKM 2009.638.SKAT

Som allerede anført er baggrunden for dette styresignal, at der er truffet to afgørelser, som har givet anledning til fortolkningstvivil. Nedenfor vil de to afgørelser blive redegjort for, som de er i styresignalet, hvor de vigtige pointer i forbindelse med fortolkningen af 6-måneders perioden vil blive fremført.

Landsskatterettens kendelse SKM 2007.883.LSR drejede sig om en skatteyder, der var udstationeret i udlandet, hvorefter skatteyderen havde afsluttet udlandsopholdet med et weekendophold i Danmark. Landsskatteretten fandt, at weekendopholdet ikke kunne medregnes til 6 måneders-perioden, idet skatteyderen ikke havde opholdt sig i udlandet på 6-måneders-dagen for udlandsopholdet start. Dette

⁴⁹ Peytz, Ligningsloven med kommentarer, side 2413

⁵⁰ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.3

⁵¹ Den juridiske vejledning 2021-1, C.F.4.2.2.3

gav et fortolkningsproblem, og anledning til tvivl i forståelsen af, om man i alle tilfælde skal opholde sig i udlandet på 6-måneders-dagen for udlandsopholdet start, for at få lempelse efter ligningslovens § 33 A. Hertil svarer SKAT, juridisk Center, nej, ikke hvis skatteyderen forsætter med at arbejde i udlandet. Hermed skal landskatterettens kendelse SKM 2007.883.LSR fortolkes således, at kravet om ophold i udlandet på 6-måneders-dagen kun gælder, når udlandsopholdet afsluttes med ferie, der påbegyndes før 6-måneders-dagen for udlandsopholdets start.⁵²

Hermed gælder det, at udlandsopholdet ikke bliver afbrudt ved, at en skatteyder opholder sig i Danmark på 6-måneders-dagen, når blot skatteyderen forsætter med at arbejde i udlandet efter denne dato.

Skatterådets bindende svar SKM 2008.426.SR drejede sig om en skatteyder, der ønskede at placere og fordele lempelsesperioden på vilkårlige tidspunkter under udlandsopholdet. Her udtalte skatterådet, at lempelsesperioden starter ved begyndelsen af udlandsopholdet og afbrydes, når betingelserne for reglens anvendelse ikke længere er opfyldt. Dette har givet anledning til tvivl, i form af, om skatteyderen selv kan vælge hvornår lempelsesperioden begynder. Hertil svarer SKAT, Juridisk Center, at en skatteyder selv kan vælge hvilken udrejsedato der vælges som begyndelsestidspunkt. Hermed sagt, at lempelsesperioden ikke behøver starte ved datoen for udstationering, men kan startes på et senere tidspunkt under udstationeringen. Dog er det slået fast i SKM 2007.883.LSR, at lempelsesperioden kun kan starte en dag, hvor skatteyderen rejser ud af Danmark. Dermed kan en skatteyder ikke vælge en dag, hvor der allerede er taget ophold i udlandet.

Skatterådet fastslår afslutningsvis, at en skatteyder ikke har valgfrihed med hensyn til lempelsesperiodens ophør, da dette afbrydes på det tidspunkt, hvor betingelserne for reglernes anvendelse ikke længere er opfyldt, jf. SKM 2009.638.SKAT.

Det er anført i kapitel 1 under metode, at et styresignal har samme status som et cirkulære, og hermed også en retskilde, men ikke i den højeste rang. Borgerene kan støtte ret på det ovenstående styresignal, og det vurderes at styresignalet giver en præcision af hvad der forstås ved gældende ret.

⁵² SKM 2009.638.SKAT

3.3.3 Ferieophold som afslutning på udlandsopholdet

Der har endvidere hersket tvivl omkring ferieophold som afslutning på 6-måneders perioden. Dette kommer SKAT, Juridisk Center også med svar på i styresignalet SKM 2009.638.SKAT. Herefter fremgår det, at ferie eller lignende afholdt i udlandet, som afslutning på et udlandsophold, godt kan medregnes til 6-måneders perioden.⁵³ Herimod kan ferie eller lignende afholdt i Danmark, som afslutning på 6-måneders perioden ikke medregnes. Kun hvis skatteyderen forsætter med at arbejde i udlandet, afbrydes udlandsopholdet ikke, og opholdet i Danmark ikke overskrider 42 dage. Det blev allerede af bemærkningerne til LFF 1975-11-26 nr. 97 slået fast, at ferie afholdt i Danmark som afslutning på et udlandsophold, ikke kan medregnes til 6-måneders perioden. Heraf kan det udledes, at en skatteyder skal opholde sig i udlandet, som afslutning på en 6-måneders periode, for at blive omfattet af skattelempelsen i ligningslovens § 33 A.

3.4 42-dages reglen

42-dages reglen blev indsat i ligningslovens § 33 A med L 1982-06-09 nr. 245, og var derfor ikke en del af den oprindelige bestemmelse. Af den oprindelige bestemmelse, L 1975-12-19 nr. 649, fremgik, at opholdet uden for riget kunne afbrydes af ferie eller lignende. Denne regel svarede til daværende kildeskattelovens § 3, stk. 4, og indebar, at kun sædvanlig ferie kunne tages i betragtning. Baggrunden for at indføre en 42-dages regel er, efter forarbejderne, at der i tiden hvor den dagældende bestemmelse har virket, har været tvivl om, hvad der kunne anses for "sædvanlig ferie eller lignende". Efter forarbejderne vil 42 dages-reglen fjerne denne usikkerhed både for skatteyderne og skattemyndighederne.⁵⁴

I LFF 1982-03-12 nr. 154 er det fastlagt, at de 42 dage kan omfatte feriedage, afspadseringsdage, søn- og helligdage, sygedage eller helt andre årsager. Dermed er der kommet lidt mere faste rammer for, hvor lange ferieperioder og hvad der anses for "ferie og lignende", uden at der sker en afbrydelse af udlandsopholdet. Den gældende bestemmelse i dag, fastslår, at den 6-måneders opholdsperiode uden for riget kun kan afbrydes af nødvendigt arbejde, ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage, uden at retten til lempelse fortabes, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1.

⁵³ SKM 2009.638.SKAT

⁵⁴ LFF 1982-03-12 nr. 154, almindelige bemærkninger

3.4.1 Beregningen af de 42 dage

Ved opgørelsen af de 42 dage medregnes også brudte døgn, jf. Tfs 1997.556 ØDL. Sagen omhandler en skatteyder, som arbejder i Tyskland, og spørgsmålet vedrørte hvorvidt rejsedagene skal medregnes i beregningen af de 42 dage. Med rejsedagene menes hermed de dage, hvor der afrejses og indrejses i arbejdslandet. Landsretten fandt, at ligningslovens § 33 A, stk. 1, skal forstås på den måde, at rejsedøgn (brudte døgn) skal medregnes ved opgørelsen af de 42 dage.

At brudte døgn medregnes i opgørelsen af de 42 dage, skal derfor forstås på den måde, at hvis en skatteyder i løbet af en 6-måneders periode tager ophold i Danmark, og rejser ind i Danmark kl. 17 fredag, og rejser ud af Danmark kl. 10 mandag, så tæller dette for 4 dage i Danmark, som skal medregnes i opgørelsen af de 42 dage.

Det er endvidere fastlagt af Højesteret, jf. U.2003.2494 shm. SKM.2003.405.HR, at rejsedagene ved udlandsopholdets start og afslutning ikke skal medregnes i de 42 dage. Her bemærker Højesteret, at rejsedagene i forbindelse med ferieopholdet må medregnes ved opgørelsen af de 42 dage, men rejsedagene i forbindelse med udlandsopholdets begyndelse og afslutning, kan efter ordlyden af ligningslovens § 33 A, stk. 1, ikke medtages i beregningen.⁵⁵

3.4.2 Nødvendigt arbejde

Efter forarbejderne i LFF 1994-11-23 nr. 73 er fritagelsen forsat betinget af, at eventuelt arbejde der udføres i Danmark er nødvendigt for, at kunne varetage arbejdet i udlandet. Herefter må der foretages en streng vurdering af, hvad der er omfattet af ”nødvendigt arbejde”. I forarbejderne er der nævnt, at nødvendigt arbejde f.eks. kan være, at bistå i afrapportering, deltagelse i møder eller kurser. Der skal være tale om nødvendigt arbejde, der er i ”direkte forbindelse med udlandsopholdet”. Efter forarbejderne stilles der krav om, at arbejdsopholdet i Danmark skal vedrøre hovedbeskæftigelsen i udlandet. Hvis en person har et bijob, og udfører arbejde i Danmark i forbindelse med bijobbet, vil dette arbejdsforhold ikke stå i direkte forbindelse med udlandsopholdet, og dermed vil adgangen til skattefritagelsen i stk. 1 bortfalde.⁵⁶ Endvidere vil adgangen til skattefritagelsen i stk. 1 også bortfalde, hvis en person udfører ikke-nødvendigt arbejde.⁵⁷

⁵⁵ U.2003.2494 H

⁵⁶ LFF 1994-11-23 nr. 73, til nr. 4

⁵⁷ LFF 1994-11-23 nr. 73, Til nr. 4

Kravet om nødvendigt arbejde er blevet modificeret med de nye regler, der er indført i forbindelse med covid-19. "Nødvendigt arbejde" vil derfor blive analyseret mere i dybden i kapitel 6, hvor der endvidere bliver analyseret afgørelser, for at belyse den ændring af fortolkningen og anvendelsen af begrebet "nødvendigt arbejde" i forbindelse med de nye modifikationsregler.

3.4.3 Ferie eller lignende

"Ferie eller lignende" omfatter ethvert ophold inden for riget, hvor årsagen til opholdet ikke har betydning, dog ses der bort fra de erhvervsmæssigt betingede ophold.⁵⁸ Det gælder, at der som udgangspunkt ikke kan udføres lønmodtagerarbejde under opholdet i Danmark, hvorfor erhvervsmæssigt betingede ophold i Danmark afbryder opholdet i udlandet, jf. CIRK 1996-04-17 nr. 72. Dog gælder det ikke, hvis der udføres nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet, som det også er redegjort for ovenfor.

3.5 Lønindkomst

Efter ordlyden af ligningslovens § 33 A, stk. 1, 1. pkt. er kun lønindkomst erhvervet i personligt arbejde i tjenesteforhold, der er optjent uden for riget, omfattet af bestemmelsen. Dette blev også lagt fast af forarbejderne til L 1975-12-19 nr. 649, jf. LFF 1975-11-26, nr. 97. Af forarbejderne blev det fastslået, at lønindkomst i overensstemmelse med den hidtil praksis omfattede den kontante løn inkl. tantieme, gratiale og godskrivning på konto m.v. med tillæg af eventuelle i anledning af udlandsarbejdet modtagne løntillæg og i den forbindelse med udlandsarbejdet optjente feriegodtgørelse, i det omfang denne efter almindelige regler medregnes i den skattepligtige indkomst i indkomståret.⁵⁹ Endvidere fremgår det af forarbejderne, at værdien af skattepligtige naturalydelse, f.eks. fri kørsel, telefon, beklædning m.v., som erhverves i forbindelse med udførelsen af det pågældende arbejde i udlandet, også er omfattet af begrebet lønindkomst.⁶⁰

Det fremgår derimod af CIRK 1996-05-17 nr. 72, at lønaccessioner, der har karakter af engangsydelser, f.eks. gaver og særlige belønninger m.v., ikke er omfattet af ligningslovens § 33 A, medmindre hvis engangsydelserne udelukkende hidrører fra ansættelsesforholdet i udlandet.⁶¹

⁵⁸ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.5

⁵⁹ LFF 1975-11-26 nr. 97, Ad § 1, nr. 2

⁶⁰ LFF 1975-11-26 nr. 97, Ad § 1, nr. 2

⁶¹ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.5

Yderligere fremgår det af CIRK 1996-05-17 nr. 72, at hvis en lønmodtager får løn under ferie, medregnes den udbetalte løn i det år, hvor ferien holdes. Dermed er løn under ferie omfattet af ligningslovens § 33 A, dog gælder det kun ferie af et normalt omfang set i forhold til udstationeringsperioden. Endvidere er løn under ferie der udbetales efter udlandsopholdet ophør, ikke omfattet af ligningslovens § 33 A, heller ikke såfremt at lønnen under ferie er optjent under udlandsopholdet.

I bemærkningerne til LFF 1975-11-26 nr. 97 er det fastlagt, at det er uden betydning hvorvidt lønnen udbetales af en dansk eller af en udenlandsk arbejdsgiver. Det afgørende er, om lønnen vedrører arbejdet i udlandet.

3.5.1 Personligt arbejde i tjenesteforhold

Det gælder efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, at kun lønindkomst erhvervet ved personligt arbejde i tjenesteforhold, er omfattet af bestemmelsen. Det gælder derfor modsætningsvis, at arbejde i udlandet som selvstændig ikke er omfattet af ligningslovens § 33 A.

3.5.2 Lønindkomst der kan henføres til arbejde her i landet

Det gælder efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, 2. pkt., at optjener en skattepligtig person lønindkomst, som er omfattet af skattemæssigheden i stk. 1, vil lønindkomst der kan henføres til arbejde her i landet, ikke være omfattet af skattemæssigheden. Dette gælder også selvom der udføres nødvendigt arbejde her i landet i direkte forbindelse med udlandsopholdet.

Denne regel får særlig betydning i forhold til den nye lovændring, der er foretaget i forbindelse med covid-19, og hermed vil denne blive behandlet uddybende i kapitel 6.

3.6 Særligt om søfolk

Siden L 1975-12-19 nr. 649 blev indført, har bestemmelsen i ligningslovens § 33 A, stk. 1 ikke omfattet lønindkomst der er erhvervet ombord på dansk fartøj. Med lovændringen L 1982-06-09 nr. 245 blev dette ændret til at, stk. 1 ikke omfatter lønindkomst erhvervet ved tjeneste om bord på skibe, herunder skibe der ligger ved land under bygning, reparation eller midlertidig oplægning. Ved lovændringen L 1998-07-01 nr. 364 blev ligningslovens § 33 A igen ændret, og her var ændring af betydning for personer der opholder sig om bord på et dansk skib, der er registreret i Dansk International Skibsregister, som herefter også betegnes at være uden for riget.

Det fremgår af forarbejderne til loven, LLF 1988-06-08 nr. 24, at der efter praksis imidlertid medregnes ophold om bord på udenlandske skibe ved opgørelsen af 6 måneders perioden i stk. 1.

Det gælder herefter, at sømænd der erhverver lønindkomst i udlandet, ved tjeneste om bord på et dansk skib, der er registreret i Dansk International Skibsregister, kan medregne deres ophold om bord på skibet ved opgørelsen af 6-måneders perioden.⁶²

Foruden denne korte redegørelse omkring søfolk, vil der yderligere ikke blive gået i dybden med beskatning af søfolk, da det ikke er af relevans for projektets problemformulering.

3.7 Delkonklusion

En person der er ubegrænset skattepligtig til Danmark, f.eks. en person med bopæl og familie her i landet, kan efter ligningslovens § 33 A få nedsat skatten af lønindkomsten under ophold uden for riget i mindst 6 måneder. Uden for riget forstås herved Danmark, Færøerne og Grønland, herunder dansk, færøsk og grønlandsk luftrum, territorialfarvand eller kontinentalsokkel.⁶³ Skattenedsættelsen i ligningslovens § 33 A er betinget af, at opholdet her i riget har en sammenlagt varighed på højst 42 dage inden for enhver 6-måneders periode, og opholdet skyldes nødvendigt arbejde her i riget med direkte forbindelse til udlandsopholdet, ferie eller lignende, jf. ordlyden af ligningslovens § 33 A.

Skattenedsættelsen efter ligningslovens § 33 A medfører som hovedregel, at de omfattede personer ikke skal betale dansk skat af den lønindkomst der kan henføres til arbejdet i udlandet. Har en dobbeltbeskatningsoverenskomst tillagt Danmark beskatningsretten, skal der dog betales halv dansk skat. Det gælder endvidere, at lønindkomst, der kan henføres til arbejde her i landet, ikke er omfattet af skattenedsættelsen.

Hvis en person opholder sig over 42 dage i Danmark i enhver 6-måneders periode, eller hvis personen udfører arbejde i Danmark, der ikke betegnes som nødvendigt arbejde i forbindelse med udlandsopholdet, vil udlandsopholdet være afbrudt.

⁶² LFF 1988-06-08 nr. 24, Til nr. 2

⁶³ CIRK 1996-04-17 nr. 72

4. Tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed

Efter ligningslovens § 33 A, stk. 2 gælder der særlige regler for offentlige ansatte. Igennem tiden har der ved ændringerne af ligningsloven været stor fokus på, at komme frem til en skattemæssig ligestilling mellem privat og offentlig ansatte, og hermed en forbedring af konkurrenceevnen.⁶⁴ Da ligningslovens § 33 A blev indført i ligningsloven, fremgik det af stk. 2, at alle offentlige ansatte var afskåret fra at anvende stk. 1. Dette har sin baggrund i, at lønninger der udbetales af staten, efter den internationale skatteret, beskattes i udbetalingsstaten, og derfor skulle den danske interne ret være i overensstemmelse hermed.⁶⁵ Endvidere var den offentlige sektor ikke udsat for konkurrence i samme omfang som den private sektor.⁶⁶

Ligningslovens § 33 A, stk. 2 har følgende og gældende ordlyd, jf. LBKG 2019-08-08 nr. 806:

”Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse for lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed, såfremt erhververen af den nævnte lønindkomst modtager ydelser efter § 7, nr. 15, eller § 9 A. Tilsvarende finder stk. 1 ikke anvendelse for lønindkomst erhvervet fra den danske stat eller offentlig myndighed, hvis lønnen er fastsat i henhold til en kollektiv aftale og det ikke udtrykkeligt fremgår af denne aftale, at lønnen er fastsat uden hensyn til lempelse efter stk. 1.”

4.1 Hovedregel

Efter hovedreglen omkring skattefritagelse i ligningslovens § 33 A, stk. 1, så gælder denne som udgangspunkt også for offentlige ansatte, som optjener lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 2. I 1994 skete der en forbedring i ligestilling af offentlige og private ansatte, hvorefter begge nu kan blive omfattet af skattemæssigheden i ligningslovens § 33 A. Den eneste der er afgørende for muligheden for skattemæssigheden i stk. 1 er nu, hvorvidt udsendelsen overstiger 6 måneder eller ej.⁶⁷

⁶⁴ LFF 1994-11-23 nr. 73, Almindelige bemærkninger

⁶⁵ LFF 1975-11-26 nr. 97, Ad § 1, nr. 2

⁶⁶ SKM 2001.1.TSS

⁶⁷ LFF 1994-11-23 nr. 73, 3. Lovforslagets indhold

Til hovedreglen omkring offentlige ansatte gælder dog to undtagelser. Herefter kan offentlige ansatte ikke få skattnedsættelse hvis der oveni den almindelige løn modtages et skattefrit udetillæg efter § 7, nr. 15 eller skattefrit rejsegodtgørelse efter § 9 A. Endvidere gælder det, at offentlige ansatte ikke får mulighed for skattnedsættelse, såfremt at lønnen er fastsat i henhold til en kollektiv aftale.⁶⁸ Disse undtagelser er også gældende for personer der er udsendt til udførelse af systemeksport for offentlige myndigheder.⁶⁹

4.1.1 Ydelser efter § 7, nr. 15 eller § 9 A

Den første undtagelse, som gælder efter stk. 2 er, at hvis en offentlig ansat modtager udetillæg efter ligningslovens § 7, nr. 15 eller skattefrit rejsegodtgørelse efter ligningslovens § 9 A, under ophold i udlandet, finder ligningslovens § 33 A ikke anvendelse. Disse ydelser tjener det formål, at de skal dække de merudgifter der er som følge af tjeneste i udlandet. Dette er i bemærkningerne til L 1987-12-18 nr. 835 begrundet i, at udetillæg efter § 7, nr. 15 ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvorfor der ikke er grundlag for at give sådan en ydelse skattnedsættelse efter ligningslovens § 33 A. Hermed gælder det, at hvis en offentlig ansat ikke kan få skattnedsættelse, hvis der oveni den almindelige løn modtages udetillæg eller skattefrit rejsegodtgørelse.

Eksempelvis modtager personale i udenrigstjeneste, der arbejder i udlandet, et udetillæg af den danske stat,⁷⁰ hvorfor der her ikke kan opnås skattnedsættelse. Endvidere modtager en række tjenestemænd også tillæg, hvorfor der i disse tilfælde heller ikke gives skattnedsættelse.⁷¹

4.1.2 Kollektiv aftale

Den anden undtagelse er, at ligningslovens § 33 A ligeledes ikke finder anvendelse, hvis en offentlig ansat er omfattet af en kollektiv overenskomst. I de fleste tilfælde, vil lønningerne for offentlige ansatte være fastsat ved kollektiv overenskomst, og størrelsen af lønnen er aftalt med den forudsætning, at lønnen beskattes i Danmark.⁷² Undtagelsesvis finder ligningslovens § 33 A anvendelse, hvis det udtrykkeligt fremgår af overenskomsten, at lønnen er fastsat under hensyn til

⁶⁸ LFF 1994-11-23 nr. 73

⁶⁹ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.8

⁷⁰ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.8

⁷¹ CIRK 1996-03-17 nr. 72, punkt 5.2.8

⁷² CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.8

lempelse efter ligningslovens § 33 A. Der er også tilfælde, hvor den offentlige ansattes løn ikke er fastsat i henhold til en kollektiv aftale, men i henhold til en individuel aftale, som er en aftale mellem den udsendende offentlige myndighed og arbejdstageren.⁷³ Er lønnen fastsat i henhold til en individuel aftale, vil hovedreglen om skattenedsættelse finde anvendelse, dette gælder også selvom der i aftalen er henvist til en kollektiv aftale.⁷⁴

4.2 Offentlig ansat

Efter dansk lovgivning er der ikke fastsat en generel og entydig definition af hvad der er omfattet af begrebet ”offentlig ansat”.⁷⁵ Dette speciale vil i sin egnethed ikke gå i dybden med at vurdere, hvad der er omfattet af begrebet, og hvad der ikke er. Ud fra ordlyden i ligningslovens § 33 A fremgår blot formuleringen; *”Tjeneste for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed”*. Dette er en meget åben formulering, men hvorvidt der er tale om en offentlig ansat eller ej må vurderes i den konkrete sag.

4.3 Delkonklusion

Ud fra ligningslovens § 33 A, stk. 2, kan det konkluderes at offentlig ansatte der erhverver lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed, vil kunne få lønindkomsten omfattet af skattenedsættelsen efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Det gælder, at hvis den offentlige ansattes lønindkomst skal omfattes af stk. 1, så skal betingelserne efter stk. 1 være opfyldt.

Er der tale om, at den offentlige ansatte modtager ydelser efter § 7, nr. 15 eller § 9 A, vil den offentlige ansatte dog ikke kunne få skattenedsættelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Dette begrundes i, at de ydelser der følger herefter, er ydelser som ikke medregnes i den skattepligtige indkomst. Endvidere kan en offentlig ansat hvis lønindkomst er fastsat i henhold til en kollektiv aftale, ligeledes heller ikke få skattenedsættelse efter ligningslovens § 33 A. Skattenedsættelsen vil dog kunne gives i de tilfælde, hvoraf det direkte følger af den kollektive aftale, at lønnen er fastsat under hensyn til lempelse efter stk. 1, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 2, 2. pkt. Ligeledes vil skattenedsættelsen finde anvendelse i de tilfælde, hvor lønnen er fastsat efter en individuel aftale mellem den offentlige ansatte og arbejdsgiveren.

⁷³ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.8

⁷⁴ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.8

⁷⁵ Den juridiske vejledning 2021-1, C.F.4.2.4

5. Tilfælde, hvor Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er tillagt beskatningsretten til indkomsten

Ligningslovens § 33 A, stk. 3 har igennem tiden været under behandling og ændringer flere gange. Ved den første indførelse af ligningslovens § 33 A i ligningsloven, udgjorde stk. 3 en anden bestemmelse end den gør i dag. Ligningslovens § 33 A, stk. 3 bestemte indtil 1987, at stk. 1 ikke gælder i det omfang, hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten. Hermed betyder det, at hvis en skatteyder optjener udenlandsk indkomst, og en dobbeltbeskatningsoverenskomst tillagde Danmark beskatningsretten, kunne skatteyderen ikke opnå skattelempelse efter stk. 1, og dermed skulle betale fuld dansk skat til Danmark af den udenlandske indkomst.

I 1987 blev der foretaget en ændring af ligningslovens § 33 A, hvor der særligt blev indført en ændring i stk. 3. Med L 1987-12-18 nr. 835, blev stk. 3 ændret til, at hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst tillægger Danmark beskatningsretten, så bliver den samlede indkomstskat nedsat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst. Efter den dagældende lov, kunne både private og offentlige ansatte få nedsat deres lønindkomst efter stk. 3, dog blev dette ændret med L 1994-12-21 nr. 1115.

Ligningslovens § 33 A, stk. 3 har følgende og gældende ordlyd, jf. LBKG 2019-08-08 nr. 806:

”Stk. 3 Har en dobbeltbeskatningsoverenskomst for en person, der ikke er udsendt af den danske stat eller en anden offentlig myndighed, tillagt Danmark beskatningsretten til indkomsten, nedsættes den samlede indkomstskat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Tilsvarende gælder for personer udsendt til udførelse af systemeksport for den danske stat eller anden offentlig dansk myndighed.”

5.1 Regel

Efter ligningslovens § 33 A, stk. 3 gælder det, at hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst tillægger Danmark beskatningsretten til den indkomst, som er optjent i udlandet, vil den skattepligtige kun have mulighed for at få halv skattenedsættelse.⁷⁶ Denne regel gælder for alle ansatte, dog ikke hvis

⁷⁶ Den juridiske vejledning 2021-1, C.F.4.2.3

personen er udstedt af den danske stat eller af en anden offentlige myndighed, jf. stk. 3. Endvidere gælder reglen for personer, der er udsendt til at udføre systemeksport for den danske stat eller anden offentlig dansk myndighed, jf. stk. 3.

Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst tillægger Danmark beskatningsretten til en given lønindkomst, vil en skatteyder få den samlede indkomst nedsat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst, når betingelserne efter stk. 1 er opfyldt, jf. stk. 3.⁷⁷ Herunder betingelserne om, at der skal være tale om ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie el.lign., af en sammenlagt varighed af højst 42 dage, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, 1. pkt. Hermed er den halve skattenedsættelse betinget af, at kravene i ligningslovens § 33 A, stk. 1 for fuld skattenedsættelse er opfyldt.⁷⁸ Hvorefter den halve nedsættelse gives i tilfælde, hvor Danmark får beskatningsretten til lønindkomsten.

Det er blevet fastlagt i TfS 1997.364 ØLD, at anvendelsen af ligningslovens § 33 A, stk. 3 ikke forudsætter en faktisk dobbeltbeskatningssituation. Det betyder derfor, at det er uden betydning hvorvidt arbejdslandet har givet beskatningsafkald efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller ej. TfS 1997.364 ØLD omhandler en person, der arbejdede for et nederlandsk firma, hvor arbejdet blev udført i seks forskellige østasiatiske lande. Skatteyderen mente, at han var berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, og mente af ligningslovens § 33 A, stk. 3 ikke kunne finde anvendelse, da de pågældende arbejdslande havde givet afkald på beskatningsretten efter de indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster. Her fandt landsretten, at ligningslovens § 33 A, stk. 3 ikke forudsætter en faktisk dobbeltbeskatningssituation.

5.2 Privat ansatte

Det fremgår af LFF 1987-12-13 nr. 6, at den halve lempelse for den private ansatte vil være afhængig af, hvor lang varighed arbejdet i den anden stat strækker sig over. Endvidere fremgår det, at hvis beskatningsretten overgår til arbejdsstaten, vil der gives fuld lempelse fra 1. dag af den periode, for hvilken beskatningsretten går over.⁷⁹ Ser man på de dobbeltbeskatningsoverenskomster som

⁷⁷ LFF 1987-12-13 nr. 6, Til § 1, nr. 8-10

⁷⁸ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.29

⁷⁹ LFF 1987-12-13 nr. 6, Til § 1, nr. 8-10

Danmark har indgået med andre lande, vil beskatningsretten af den privates lønindkomst som hovedregel være tillagt den stat hvori arbejdet er udført.⁸⁰ Undtagelsesvis vil beskatningsretten tilkomme den stat hvori skatteyderen har sin bopæl, i de tilfælde *”hvor opholdet i arbejdsstaten ikke har oversteget 183 dage inden for et skatteår eller et kalenderår, og vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i arbejdsstaten, og ikke udredes af et fast driftssted eller lignende, som arbejdsgiveren har i arbejdsstaten”*.⁸¹ Dette fremgår også af ligningslovs-cirkulæret. Hermed, vil den halve skattenedsættelse af lønindkomsten gives i de tilfælde, hvor arbejdsstaten er afskåret fra at beskatte lønindkomsten.

5.3 Offentlig ansat

Det gældende efter L 1987-12-18 nr. 835, at den offentlige ansatte ligesom den privat ansatte var berettiget til den halve skattenedsættelse efter stk. 3. Det er herefter med indført med L 1994-12-21 nr. 1115, at offentlige ansatte kun får halv skattenedsættelse, hvis de er udsendt til udførelse af systemeksport. Dette følger af, at offentlige ansatte der er udsendt til udførelse af systemeksport, kan være i konkurrence med de privat ansatte der er udsendt til udførelse af systemeksport.

5.3.1 Systemeksport

Begrebet systemeksport blev indført i ligningslovens § 33 A ved L 1987-12-18 nr. 835, hvor begrebets forståelse fremgår af forarbejderne. Ifølge LFF 1987-12-13 nr. 6 forstås ved systemeksport *”enhver form for eksport af viden, systemer, eller tjenester, der udføres af en offentlige myndighed i henhold til de gældende bevillingsregler”*.⁸²

Systemeksport var oprindeligt en del af ligningslovens § 33 A, stk. 2, men efter gældende ret, følger reglen omkring systemeksport af stk. 3. Ved L 1987-12-18 nr. 835 blev ligningslovens § 33 A, stk. 2 ændret således, at lønindkomst der er erhvervet som led i den danske stats eller den offentlige myndigheds deltagelse i systemeksport, også kan være omfattet af stk. 1. Dette blev indført på baggrund af et ønske om skattemæssig ligestilling mellem offentlig og privat ansatte, der deltager i systemeksportforretninger. Det fremgår endvidere af bemærkningerne til lovforslaget, at denne

⁸⁰ LFF 1987-12-13 nr. 6, Til § 1, nr. 8-10

⁸¹ LFF 1987-12-13 nr. 6 Til § 1, nr. 8-10

⁸² LFF 1987-12-18 nr. 6, til § 1, nr. 8-10

skattemæssige ligestilling vil kunne medføre en forbedring af konkurrenceevnen og en større motivation for danske virksomheder til, at deltage i systemeksport.⁸³

Ved at indføre denne bestemmelse i ligningslovens § 33 A, vil de offentlige ansatte, der udstedet som led i den danske stats eller en offentlig myndigheds deltagelse i systemeksport, blive sidestillet med de privat ansatte.⁸⁴ De offentlige ansatte, der deltager i systemeksport, vil på samme vis som privat ansatte der deltager i systemeksport, nu kunne blive omfattet af skattenedsættelsen.

Det er i forarbejderne til L 1987-12-18 nr. 835 beskrevet, at systemeksport var tænkt at skulle være omfattet af stk. 1, om fuld skattenedsættelse og stk. 3, om halv skattenedsættelse. Af gældende ret fremgår det, at systemeksport nu kun er omfattet af stk. 3. Formålet med at systemeksport skal være omfattet af stk. 3, fremgår af LFF 1987-12-13 nr. 6, hvorefter forskellen udjævnes mellem offentlige ansatte og privatansatte, der udsendes til lande, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Herefter vil det gælde, at i de tilfælde hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst tillægger Danmark beskatningsretten, vil både privat og offentlige ansatte der er udsendt til systemeksport, få nedsat den samlede indkomstskat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst, forudsat at betingelserne i stk. 1 er opfyldt.

At systemeksport er omfattet af bestemmelsen i stk. 3, har dog en forskellig betydning for den privat ansatte og den offentligt ansatte, hvilket er beskrevet nærmere i LFF 1987-12-13 nr. 6.

Hvis man som privat ansat opfylder betingelserne i stk. 1, og en dobbeltbeskatningsoverenskomst tillægger Danmark beskatningsretten, vil reglen om halv skattenedsættelse kun gælde, hvis opholdt i den stat, hvori arbejdet er udført, ikke bliver af så lang varighed, at beskatningsretten til lønindtægten i arbejdsstaten overgår til denne stat. Hermed fremgår det af forarbejderne, at hvis beskatningsretten ikke overgår til arbejdsstaten, vil den privat ansatte kun få halv skattenedsættelse. Derimod, hvis beskatningsretten tillægges arbejdsstaten, vil der gives fuld skattenedsættelse fra 1. dag af den periode, for hvilken beskatningsretten går over.⁸⁵ Er der tale om, at den privat ansatte arbejder i en stat, hvormed Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil den privat ansatte

⁸³ LFF 1987-12-18 nr. 6, til § 1, nr. 8-10

⁸⁴ LFF 1987-12-13 nr. 6, Til § 1, nr. 8-10

⁸⁵ LFF 1987-12-13 nr. 6, Til § 1, nr. 8-10

få fuld skatnedsættelse af den lønindkomst der hidrører fra udlandet, såfremt betingelserne i stk. 1 stadig er opfyldt.

Reglen om halv nedsættelse vil gælde, uanset hvor længe den offentlige ansatte opholder sig i arbejdsstaten. Dette kommer sig af, at i henhold til de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået med andre stater, der vil beskatningsretten til den offentlige ansatte arbejdstagers udenlandske lønindkomst normalt tilkomme Danmark, uanset hvor lang til opholdet varer.⁸⁶

5.4 Delkonklusion

Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst, indgået mellem Danmark og en fremmed stat, tildeler Danmark beskatningsretten til lønindkomsten, vil den samlede indkomstskat kun blive nedsat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst, jf. ligningslovens § 33 a, stk. 3, 1. pkt. Dette gælder, såfremt der ikke er tale om en person, der er udsendt af den danske stat eller anden offentlig myndighed. Hermed er offentlige ansatte som hovedregel ikke omfattet af den halve skatnedsættelse efter stk. 3. Undtagelsesvis, vil personer der er udsendt til udførelse af systemeksport for den danske stat eller anden offentlig dansk myndighed, kunne få nedsat lønindkomsten med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3, 2. pkt.

Det gælder, at betingelserne i stk. 1 skal være opfyldt, herunder reglen om ophold uden for riget i mindst 6 måneder. I de fleste tilfælde, med henvisning til de dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået, vil beskatningsretten ofte tilkomme Danmark i de situationer hvor personen ikke har opholdt sig i arbejdsstaten i mere end 183 dage. Hermed er den halve skatnedsættelse først og fremmest betinget af, at betingelserne i stk. 1 er opfyldt, og herefter at en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsrette til den givne lønindkomst.

⁸⁶ LFF 1987-12-13 nr. 6, Til § 1, nr. 8-10

6. De nye modificationsregler

Den nyeste ændring af ligningslovens § 33 A er foretaget i 2020, ved L 2020-06-14 nr. 871, hvor stk. 6 er blevet indsat i bestemmelsen. Ændringen er foretaget i forbindelse med covid-19. I stk. 6 er der indført en midlertidig lempelse af ligningslovens § 33 A, som giver udstationerede danskere nogle nye muligheder, på baggrund af, at de måske er afskåret fra at udføre deres sædvanlige arbejde i udlandet grundet lukkede grænser.

Ligningslovens § 33 A, stk. 6 har følgende og gældende ordlyd, jf. LBKG 2019-08-08 nr. 806:

”Stk. 6. Ved anvendelsen af stk. 1 kan personen vælge at se bort fra ophold her i riget fra og med den 9. marts 2020 til det tidspunkt, hvor arbejdet genoptages i det land, hvor arbejdet normalt udføres, dog senest til og med den 30. juni 2020. Valget medfører, at arbejde her i riget, der ikke er nødvendigt i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ikke afbryder udlandsopholdet. Nedsættelsen af den samlede indkomstskat efter stk. 1 og 3 omfatter ikke den del af lønindkomsten, der kan henføres til den angivne periode. Valget skal træffes senest den 1. maj 2021 og kan omgøres til og med den 30. juni 2022.”

6.1 Formålet med de nye modificationsregler

I marts 2020 blev covid-19 erklæret for en pandemi af World Health Organization.⁸⁷ Situationen med covid-19 har haft forskellige konsekvenser igennem det sidste år, særligt den globale økonomi og i den forbindelse har Folketinget taget nødvendige beslutninger for at imødekomme pandemien bedst muligt. Dette har betydet, at der i marts måned 2020 blev lukket grænser i Danmark, efter en udmelding fra Folketinget, som havde til hensigt at inddæmme spredningen af covid-19. Endvidere har en del række andre lande igennem det sidste år også haft lukkede grænser, på samme vis som Danmark. Dette har haft en stor konsekvens for b.la. udstationerede danskere, da de lukkede grænser har betydet, at der har været begrænsninger for hvor en person kan opholde sig og hvor et arbejde kan udføres fra.⁸⁸

På baggrund af dette har regeringen et ønske om, at afbøde nogle af de skattemæssige konsekvenser, som b.la. udstationerede danskere har oplevet som følge af de restriktioner, der er indført men henblik

⁸⁷ <https://www.sst.dk/da/corona>, sidst besøgt den 17/5 2021

⁸⁸ LFF 2020-06-02 nr. 199, bemærkninger til lovforslaget

på at inddæmme spredningen af covid-19, her særligt de lukkede grænser.⁸⁹ Dette er sket ved indførelsen af L 2020-06-14 nr. 871, som indeholder en valgfri midlertidig ordning, hvis formål er at hjælpe de personer, der er ubegrænset skattepligtige til Danmark og optjener udenlandsk lønindkomst.⁹⁰ Regeringens formål med den midlertidige ordning vil hjælpe de udstationerede danskere, som opholder sig i Danmark på baggrund af, at de ikke har mulighed for at rejse tilbage til arbejdsstaten som følge af lukkede grænser.⁹¹

6.2 Den nye midlertidige ordning

Den nye ordning indeholder regler om en midlertidig lempelse af reglerne om lempeligere beskatning af udenlandsk lønindkomst. Her vil den nye ordningen medføre, at betingelserne for at være omfattet af ligningslovens § 33 A midlertidigt bliver lempet.⁹² Ved anvendelsen af stk. 6 kan en person vælge at se bort fra ophold her i riget fra og med den 9. marts 2020 til det tidspunkt, hvor arbejdet genoptages i det land, hvor arbejdet normalt udføres, dog senest til og med den 30. juni 2020.⁹³ Det bemærkes, at det er valgfrit om en person vil anvende ligningslovens § 33 A, stk. 6.

På denne måde giver den nye ordningen mulighed for, at en person kan vælge at se bort fra den givne periode som er omfattet af bestemmelsen, og på den måde vil den skattepligtige person ikke miste retten til skattelempelse efter ligningslovens § 33 A, hvis personen opholder sig i Danmark over 42 dage på en 6-måneders periode.⁹⁴ Dette stemmer overens med regeringens formål med indførelsen af den midlertidige ordning, som netop er, at hjælpe de udstationerede danskere der grundet covid-19 ikke har mulighed for, at rejse tilbage til arbejdsstaten.

6.3 Gældende ret før og efter indførelsen af den nye midlertidige ordning

Betingelserne for at anvende reglerne om skattenedsættelse efter ligningslovens § 33 A, er allerede redegjort og analyseret i kapitel 3. Kort opsummeret kan en person efter ligningslovens § 33 A, hvis der foreligger ubegrænset skattepligt til Danmark, få nedsat den del af skatten der falder på den udenlandske lønindkomst, der er optjent under ophold uden for riget i mindst 6 måneder.⁹⁵ Her er

⁸⁹ LFF 2020-06-02 nr. 199, bemærkninger til lovforslaget

⁹⁰ LFF 2020-06-02 nr. 199, bemærkninger til lovforslaget

⁹¹ LFF 2020-06-02 nr. 199, bemærkninger til lovforslaget

⁹² LFF 2020-06-02 nr. 199, 2.4.2 Den foreslåede ordning

⁹³ LFF 2020-06-02 nr. 199, 2.4.2 Den foreslåede ordning

⁹⁴ LFF 2020-06-02 nr. 199, 2.4.2 Den foreslåede ordning

⁹⁵ LFF 2020-06-02 nr. 199, 2.4.1 Gældende ret

skattenedsættelsen bl.a. betinget af, at ophold her i riget har en sammenlagt varighed af højst 42 dage inden for enhver 6-måneders periode.⁹⁶ Endvidere er skattenedsættelsen betinget af, at 6-måneders perioden kun afbrydes af nødvendigt arbejde her i riget med direkte forbindelse til udlandsopholdet, ferie eller lignende, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, 1. pkt.

Det gælder efter ligningslovens § 33 A, som det også er anført i Kapitel 3, at retten til skattenedsættelse fortabes hvis udlandsopholdet afbrydes. Her er det anført, at udlandsopholdet kan afbrydes på to måder; enten ved, at den skattepligtige opholder sig i Danmark i over 42 dage i enhver 6-måneders periode, eller hvis personen udfører arbejde under opholdet i Danmark, der ikke kan betegnes som værende nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet.

Med indførelsen af den nye ordning i stk. 6 har udstationerede danskere fået en mulighed for, at se bort fra den givne periode og udlandsopholdet vil af den grund ikke blive afbrudt som følge af overskridelsen af 42 dages-reglen. Endvidere har den nye ordningen også medført, at udlandsopholdet ikke afbrydes hvis den skattepligtige udfører arbejde her i riget, som ikke er i nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet.

6.4 Særligt om begrebet ”nødvendigt arbejde”

Det helt centrale omkring de nye regler, der er blevet indført i ligningslovens § 33 A, stk. 6, i forbindelse med situationen med covid-19, er begrebet ”nødvendigt arbejde”. Der er i specialet allerede redegjort kort for begrebet, i kapitel 3.4.2, og i det følgende vil begrebet blive yderligere belyst. Dette sker i form af en dybdegående analyse af lovens forarbejder, hvor fortolkningen af begrebet beskrives, og ved anvendelsen af udvalgte afgørelser. Afgørelserne vil blive analyseret med henblik på, at finde frem til hvad der lægges vægt på ved vurderingen af, om begrebet ”nødvendigt arbejde” er opfyldt.

Kigger man på begrebet nødvendigt arbejde, er det allerede anført, at der foretages en streng vurdering af, hvad der kan betegnes som nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet. Er der udført nødvendigt arbejde i Danmark i direkte forbindelse med udlandsopholdet, betyder dette, at udlandsopholdet ikke bliver afbrudt. Dette forudsætter dog, at arbejdet der er udført i Danmark ikke overstiger en sammenlagt varighed på 42 dage. Det betyder også modsætningsvis, at hvis der udføres

⁹⁶ LFF 2020-06-02 nr. 199, 2.4.2 Den foreslåede ordning

arbejde i Danmark, som ikke er nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet, vil udlandsopholdet anses for afbrudt. Dette gælder, uanset om det udførte arbejde ikke overstiger en sammenlagt varighed på 42 dage.

Til at belyse problematikken om, hvad der kan betegnes som nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet, vil der nedenfor blive foretaget en analyse af to kendelser fra landsskatteretten. De to kendelser tager stilling til spørgsmål omkring nødvendigt arbejde og hvad der lægges vægt på ved vurderingen af nødvendigt arbejde. Kendelserne anvendes til at eksemplificere hvad der i konkrete situationer lægges vægt på ved vurderingen.

6.4.1 SKM 2010.94 LSR – TfS 2010.335 LSR

Sagens oplysninger

Sagen omhandler en skatteyder, der er ansat hos et dansk selskab, hvor arbejdsopgaverne består i at vedligeholde og reparere dansk indregistrerede fly, hvor skatteyderen i forbindelse hermed bliver udstationeret til Tyskland. Skatteyderen er endvidere en del af selskabets bestyrelse, som medarbejdervalgt bestyrelsesmedlem, hvorfor skatteyderen i den forbindelse i et vist omfang opholder sig i Danmark. I forbindelse med arbejdet som bestyrelsesmedlem vil skatteyderen deltage i bestyrelsesmøder og andre arrangementer, som bliver afholdt i Danmark. Det oplyses i dommen, at skatteyderens ophold i Danmark ikke vil overstige 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders periode, og der kun vil blive udført arbejde i Danmark, som er forbundet med hvervet som bestyrelsesmedlem.

Skatteyderen vil i forbindelse med sit arbejde i Tyskland have sin lønindkomst omfattet af ligningslovens § 33 A, og har derfor anmodet skattecenteret om bindende svar på 3 spørgsmål. De 3 spørgsmål angår hvorvidt det, i forbindelse med bestyrelsesmedlem, udførte arbejde i Danmark medfører bortfald af adgangen til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Skattecenterets afgørelse

Skattecenteret bemærker indledende, at der med ordlyden ”direkte i forbindelse med arbejdsopholdet” stilles krav om, at arbejdsopholdet i Danmark skal vedrøre hovedbeskæftigelsen i udlandet. Endvidere anføres det, at der skal foretages en streng vurdering af, hvad der anses for nødvendigt arbejde i Danmark, som har direkte forbindelse med udlandsopholdet.

SKAT vurderer herefter, at bestyrelsesarbejde som medarbejdervalgt bestyrelsesmedlem ikke er en nødvendig afbrydelse af arbejdet, og at det endvidere ikke har direkte forbindelse med udlandsopholdet i Tyskland. Dette begrundes ved, at arbejdet som bestyrelsesmedlem har en anden karakter i forhold til de arbejdsopgaver, som skatteyderen varetager i Tyskland. I arbejdet som bestyrelsesmedlem varetager skatteyderen en ledelsesopgave, hvorimod skatteyderens hovedbeskæftigelse i Tyskland er vedligeholdelse og reparation af danske fly. Det er herfor af SKAT's opfattelse, at der ikke er en direkte forbindelse mellem arbejdet som bestyrelsesmedlem og hovedbeskæftigelsen i Tyskland. Endvidere bemærkes det, at skatteyderen vil deltage i kurser og arrangementer, herunder AMU-kurser, hvilket efter SKAT's opfattelse ikke er omfattet af nødvendigt arbejde.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Landsskatteretten går ind og citerer gældende ret, hvorefter det fremgår af cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 og forarbejderne, at deltagelse i bestyrelsesarbejde i et dansk selskab må sidestilles med arbejde. Herefter kan det udledes, at ophold i Danmark i forbindelse med bestyrelsesarbejdet ikke kan omfattes af "ferie eller lignende", da det betegnes som arbejde. Landsskatteretten anfører herefter, at arbejdet i Danmark ikke har direkte tilknytning til skatteyderens arbejde i Tyskland, hvorfor betingelsen om nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet, i ligningslovens § 33 A, stk. 1, 1. pkt. ikke er opfyldt. I forbindelse hermed henvises der til Tfs 1995.243, hvorefter det gælder, at bestyrelsesarbejde ikke anses for at være arbejde i tilknytning til udlandsopholdet.

Landsskatteretten finder herefter, at skatteyderen ikke har godtgjort, at arbejdet som bestyrelsesmedlem og deltagelse i kurser og arbejde i Danmark ikke har den nødvendige direkte relation til arbejdet i udlandet, hvorfor deltagelsen i bestyrelsesarbejdet vil afbryde det lempelsesberettigede udlandsophold.

Kendelsens betydning for begrebet "nødvendigt arbejde"

Det kan ud fra kendelsen udledes, at der foretages en streng vurdering af hvad der kan betegnes som nødvendigt arbejde. Endvidere skal det udførte arbejde være i direkte tilknytning til hovedbeskæftigelsen i udlandet, for at lempelsesmuligheden stadig består. Det kan ud fra kendelsen, og den citerede afgørelse Tfs 1995.243 konkluderes, at bestyrelsesarbejde ikke kan anses for at være i direkte tilknytning med udlandsopholdet.

Ved bedømmelsen af nødvendigt arbejde lægges der vægt på hvilke arbejdsopgaver der varetages i forbindelse med udlandsopholdet, og de arbejdsopgaver der varetages i forbindelse med opholdet i Danmark. Herefter skal arbejdsopgaverne være i tilknytning til hinanden, hvilket ikke er tilfældet i kendelsen.

Det bemærkes afslutningsvis, at der er tale om en kendelse fra Landsskatteretten og man skal herfor stille sig kritisk overfor hvor stor ret man kan støtte herpå. Der er tale om, at der er taget stilling til en konkret sag, hvorfor det er vigtigt at forholde sig til om det kan bruges som en konkret retskilde. Denne kendelse anvendes i specialet til at belyse, at der i forbindelse med begrebet ”nødvendigt arbejde” foretages en konkret vurdering i den konkrete sag. Herfor vil man nødvendigvis ikke kunne støtte ret på denne kendelse, da den er vurderet i forhold til en konkret sag. Dog bliver der i kendelsen anvendt gældende kilder såsom ligningslovens § 33 A og ligningslovscirkulæret, hvor disse regler anvendes til at afgøre udfaldet af kendelsen. Herfor kan man ikke konkret støtte ret på denne kendelse, da den er udtryk for SKAT's egen opfattelse, og dermed ikke har selvstændig retskildeværdi. Kendelsen anvendes alligevel til at eksemplificere, hvad der vurderes ved nødvendigt arbejde, og det bemærkes, at man i andre situationer hvor nødvendigt arbejde skal vurderes, måske ikke vil komme frem til samme udfald som i denne kendelse, men det vurderes ud fra gældende ret efter ligningslovens § 33 A.

6.4.2 SKM 2010.790 LSR – TfS 2011.73 LSR

Sagens oplysninger

En skatteyder var udstationeret af sin danske arbejdsgiver til et datterselskab i Cameroun, hvor medarbejderen var udstationeret som både salgschef for det danske selskab, manager i datterselskabet og fungerer som rådgiver for det lokale gasselskab. Al arbejde som skatteyderen foretager sig, er i forbindelse med at udføre sit arbejde for sin danske arbejdsgiver. Skatteyderens arbejde består i, at rådgive datterselskabet, og varetage opgaver som bestyrelsesmedlem, og ansvarlig for salg af nye projekter. De nævnte arbejdsopgaver er skatteyderens hovedbeskæftigelse.

Skatteyderen har i forbindelse med udlandsopholdet også ophold i Danmark, som har karakter af bl.a. ferie, aflæggelse af regnskaber og bestyrelsesmøder. Skatteyderen oplyser, at han ikke har opholdt sig i Danmark i mere end de 80 dage, som er tilladt om året.

SKAT's afgørelse

Med hensyn til bestyrelsesmøderne vurderer SKAT, at der ikke er begrundelse for, at de er afholdt i Danmark frem for i udlandet. Hvoraf SKAT vurderer, at det ikke har været nødvendigt for udlandsopholdet, at udføre dette arbejde i Danmark. Endvidere henviser SKAT til cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 og Tfs 1995.243, hvorefter deltagelsen i bestyrelsesmøder udgør erhvervsmæssigt betinget ophold, som medfører at udlandsopholdet bliver afbrudt.

Hvad angår den regnskabsaflæggelse som skatteyderen udfører, består arbejdet i afrapportering til ledelsen. Her lægger SKAT til grund, at de udarbejdede af rejseafregninger og gennemgang af regnskaber, som skatteyderen foretager, vil kunne udføres i udlandet, hvorfor SKAT vurderer at der ikke er belæg for at udføre dette arbejde i Danmark. På den baggrund vurderes det, at det udførte arbejde ikke er i direkte forbindelse med udlandsopholdet.

Endvidere foretager skatteyderen arbejde i form af overdragelse af solgte projekter, hvor møderne afholdes i enten Danmark eller Afrika, alt efter hvor mange medarbejdere der skal deltage i møderne. SKAT har på baggrund af oplysningerne ikke kunne afgøre, om arbejdet vedrører afrapporterings- eller instruktionsopgaver eller om det rækker videre.

På baggrund af al det udførte arbejde, vurderer SKAT at skatteyderen ikke opfylder betingelserne for at få lempelse efter ligningslovens § 33 A, idet der er udført ikke-nødvendigt arbejde i Danmark, hvorefter udlandsopholdet anses for afbrudt.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Landsskatteretten vurderer i modsætning til SKAT, at det arbejde skatteyderen har udført i Danmark står i direkte forbindelse med udlandsopholdet, og at det er nødvendigt for at kunne varetage arbejdet i udlandet. Retten lægger vægt på, at det er af afgørende betydning, at der bliver afgivet ordre i forbindelse med de afgivne tilbud, hvor modtagelsen af de potentielle kunder foregår i Danmark, som skatteyderen i sin egenskab kan varetage. Endvidere finder retten det også nødvendigt for skatteyderens varetagelse af arbejdet i udlandet som salgsschef, at han opholder sig i Danmark ved overdragelsen af de solgte projekter. Yderligere finder landsskatteretten også, at aflæggelsen af regnskaber kan sidestilles med afrapportering, og er derfor også omfattet af nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet.

I modsætning til den ovenstående dom TfS 2010.335 LSR, finder Landsskatteretten i denne dom, at skatteyderens deltagelse i bestyrelsesmøderne er i direkte tilknytning til arbejdet i udlandet. Baggrunden for dette er, at skatteyderen er udstationeret som administrerende direktør, hvorfor det må anses at være nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet. Landsskatteretten finder det af betydning, at der er tale om bestyrelsesmøder i det salgsselskab som skatteyderen er direktør for, hvilket begrundes at det er arbejde i direkte forbindelse med arbejdet i udlandet. Landsskatteretten finder herefter, at skatteyderen er berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, da betingelsen om nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet er opfyldt.

Kendelsen betydning for begrebet ”nødvendigt arbejde”

Ligesom kendelsen ovenfor, kan det udledes af denne kendelse, at der skal foretages en streng vurdering af nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet. I medfør af kendelsen, er modtagelsen af kunder i Danmark, i forbindelse med ordrer anset for nødvendigt arbejde i direkte forbindelse til udlandsopholdet, og dertil også overdragelsen af de solgte projekter, som foregik i Danmark. Endvidere bliver aflæggelsen af regnskaber set forbindelse med afrapportering, som også er omfattet af nødvendigt arbejde.

Efter tidligere praksis har bestyrelsesmøder ikke været omfattet af begrebet nødvendigt arbejde, men landsskatteretten stadfæster i denne dom, at bestyrelsesmøder kan være omfattet, når der er tale om bestyrelsesmøder i et selskab, hvori den pågældende skatteyder er direktør for.

Igen her skal det vurderes hvilken retskildeværdi denne kendelse har, og som anført ved den ovenstående kendelse gælder det, at der ikke er nogen selvstændig retskildeværdi, men det er ud fra SKAT's egen opfattelse. Denne kendelse anvendes til at vise, at der vurderes konkret i en given situation hvorvidt begrebet ”nødvendigt arbejde” er opfyldt eller ej. I denne kendelse er det helt særligt, at bestyrelsesmøder ses som nødvendigt arbejde, grundet omstændighederne i den konkrete sag, og det bemærkes at dette ikke vil gælde i alle situationer. Herfor er det også begrænset hvor stor retskildeværdi denne kendelse har. Kendelsen anvendes blot til at, bemærke at der ved vurderingen af ”nødvendigt arbejde” foretages en konkret vurdering.

6.4.3 Den nye ordningens betydning for begrebet ”nødvendigt arbejde”

Den nye ordning der er blevet indført i ligningslovens § 33 A, stk. 6 ændrer ikke på forståelsen og fortolkningen af begrebet ”nødvendigt arbejde”, så praksis og forarbejderne til loven der forelå før

indførelsen af stk. 6, er stadig gældende. Det nye der gælder efter stk. 6 er, at den udstationerede dansker har muligheden for, at udføre unødvendigt arbejde i Danmark, hvis ordningen tilvælges, uden at dette afbryder udlandsopholdet.

Hvis en udstationeret dansker, grundet situationen med covid-19 er strandet i Danmark, og derfor udfører arbejde i Danmark, vil dette efter fortolkningen af ”nødvendigt arbejde”, stadig betegnes som unødvendigt arbejde, som ikke er i direkte forbindelse med arbejdet i udlandet. Dog vil den udstationerede dansker have muligheden for, at vælge den midlertidige ordning i ligningslovens § 33 A, stk. 6, hvorefter det udførte arbejde i Danmark ikke medfører at udlandsopholdet ophører.

Hermed har den nye ordningen ikke en betydning for begrebet ”nødvendigt arbejde”, eller fortolkningen heraf. Den nye ordning giver alene muligheden for, at udlandsopholdet ikke ophører, hvis der udføres arbejde i Danmark i den angivne periode.⁹⁷ Hermed giver stk. 6 den udstationerede dansker muligheden for, at bevare den skattelempelse der følger af ligningslovens § 33 A, selvom der udføres arbejde i Danmark, som ikke er nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet.

6.5 Beskatning af lønindkomsten

Det er allerede anført i det ovenstående kapitel 3, at lønindkomst der optjenes for arbejde udført i Danmark, ikke er omfattet af nedsættelsen i Ligningslovens § 33 A, jf. stk. 1, 2 pkt. Denne bestemmelse får særlig betydning med den nye lovændring, der er blevet indført i forbindelse med covid-19. Hvis en skatteyder vælger, at blive omfattet af ordningen i stk. 6, kan skatteyderen arbejde i Danmark i op til 3 måneder og 23 dage, hvorefter den optjente lønindkomst dog ikke kan medregnes i skatnedsættelsen.⁹⁸ Hermed vil den del af lønindkomsten, som optjenes i forbindelse med arbejdet i Danmark, blive beskattet i Danmark. Det bemærkes, at al indkomst der kan henføres til arbejdet udført i Danmark, vil blive beskattet i Danmark, jf. stk. 1, 2. pkt., uanset om det er grundet tilvalget af ordningen i stk. 6 eller ej. Det er dog også omfattet af ordlyden af stk. 6, at nedsættelsen efter stk. 1 og 3 ikke omfatter den del af lønindkomsten, der kan henføres til den angivne periode, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 6, 3. pkt. Dette er endvidere også slået fast i forarbejderne, hvorefter det

⁹⁷ LFF 2020-06-02 nr. 199, 2.4.2 Den foreslåede ordning

⁹⁸ LFF 2020-06-02 nr. 199, 2.4.2 Den foreslåede ordning

gælder, at den udstationerede dansker vil blive beskattet i Danmark af den del af lønindkomsten, der kan henføre til den del af den angivne periode, hvor personen har opholdt sig i Danmark.⁹⁹

6.6 Delkonklusion

De nye modificeringsregler der er blevet indført i ligningslovens § 33 A, stk. 6, er indført på baggrund af, at hjælpe udstationerede danskere. Måden hvorpå modificeringsreglerne afhjælper udstationerede danskere er, at ordningen giver muligheden for, at se bort fra ophold her i riget fra og med den 9 marts. 2020 til det tidspunkt, hvor arbejdet genoptaget i arbejdslandet, dog senest til og med den 30 juni 2020. Ved at se bort fra denne periode, vil den udstationerede dansker forsat kunne få skattelempelse efter ligningslovens § 33 a, stk. 1 eller 3, selvom ophold her i riget overstiger 42 dagesreglen og selvom der udføres arbejde her i landet, som ikke er nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet. Dermed ændrer modificeringsreglerne ikke på forståelsen og fortolkningen af begrebet ”42 dages-reglen” eller ”nødvendigt arbejde”, men giver blot den udstationerede dansker mulighed for, at få skattelempelse efter ligningslovens § 33 A, selvom de to begreber ikke er opfyldt i forhold til stk. 1.

⁹⁹ LFF 2020-06-02 nr. 199, 2.4.2 Den foreslåede ordning

7. Indefrosne feriepenge

7.1 Kort om den nye ferielov

Den tidligere ferieordning blev den 1. september 2020 erstattet af en ny ferieordning, som har ændret den måde hvorpå der optjenes ferie. Med den nye ferieordning kan lønmodtagere i Danmark holde ferie, når ferien er optjent, også betegnet samtidighedsferie.¹⁰⁰ Lønmodtagerne har i forbindelse med overgangen til den nye ferieordning, samtidighedsferie, optjent ferie som endnu ikke er afholdt. Dette har for nogen lønmodtagere medført, at de havde op til 10 ugers ferie til gode, i det første år med samtidighedsferie.¹⁰¹ I forbindelse hermed blev der indført en overgangsorden, hvor de optjente feriemidler for perioden fra 1. september 2019 til 31. august 2020 blev hensat i Lønmodtagerenes Fond for Tilgodehavende Feriemidler. Lønmodtagerenes optjente feriemidler, som er hensat i fonden, vil så blive udbetalt når lønmodtageren når folkepensionsalderen eller forlader det danske arbejdsmarked.¹⁰² Baggrunden for indførelsen af denne overgangsorden er bl.a. begrundet af hensyn til arbejdsgiverens likviditet og samfundsøkonomien.

7.2 Baggrunden for lovforslaget

Covid-19 har medført mange konsekvenser, og særligt samfundsøkonomien har været under pres. Men henblik på at stimulere samfundsøkonomien blev der i juni 2020 indgået aftale om udfasning af hjælpepakker, stimuli-initiativer og eksportinitiativer.¹⁰³ En del af disse initiativer er, at lønmodtagerene har fået mulighed for at søge om udbetaling af feriemidler, som er optjent i perioden 1. september til 31. marts 2020. Endvidere blev der den 2. december enighed om, at lønmodtagerne også skulle have mulighed for at få de resterende feriemidler udbetalt fra ultimo marts 2021.¹⁰⁴ Herefter vil lønmodtageren have mulighed for at søge om udbetaling af feriemidler, der er optjent i perioden 1. september 2019 til 31. august 2020. Lønmodtagerene har i alt haft mulighed for, at få udbetalt 5 ugers indefrosne feriemidler. Det bemærkes, at det er valgfrit for lønmodtageren om de indefrosne feriemidler ønskes udbetalt, eller om de skal forblive stående i fonden og blive udbetalt når lønmodtageren når folkepensionsalderen.

¹⁰⁰ LFF 2021-02-10 nr. 164, 1, indledning og baggrund for forslaget

¹⁰¹ LFF 2021-02-10 nr. 164, 1, indledning og baggrund for forslaget

¹⁰² LFF 2021-02-10 nr. 164, 1, indledning og baggrund for forslaget

¹⁰³ LFF 2021-02-10 nr. 164, 1, indledning og baggrund for forslaget

¹⁰⁴ LFF 2021-02-10 nr. 164, 1, indledning og baggrund for forslaget

7.3 Udbetaling af feriemidler

Det gælder, at kun lønmodtagere i ferielovens forstand, er berettiget til tilgodehavende feriemidler. En lønmodtager defineres i henhold til ferielovens forstand som; *"en person, der modtager vederlagt for personligt arbejde i tjenesteforhold"*. Efter de gældende regler kan en lønmodtager søge om udbetaling af feriemidler, som er optjent i perioden 1. september 2019 til 30. august 2020.

7.4 Beskatning af feriemidler

Efter LLF 2021-02-10 nr. 164 gælder det, at udbetalingerne beskattes som personlig indkomst, og desuden beregnes der arbejdsmarkedsbidrag af udbetalingerne. Herfor gælder det som udgangspunkt, at udbetalingerne af feriemidler bliver beskattet som almindelig indkomst. Hvis der er tale om feriemidler der hidrører fra lønindkomst, som er optjent ved personligt arbejde i tjenesteforhold uden for riget i mindst 6 måneder, og dermed er omfattet af den særlige lempelsesregel i ligningslovens § 33 A, vil de tilgodehavende feriemidler også blive beskattet som almindelig indkomst.¹⁰⁵ Undtagelsesvis gælder det dog, at hvis den pågældende lønmodtager på tidspunktet for udbetalingen af feriemidlerne, forsat er omfattet af den særlige lempelsesregel i ligningslovens § 33 A, vil udbetalingen af de tilgodehavende feriemidler også være omfattet af ligningslovens § 33 A.¹⁰⁶

Af LLF 2021-02-10 nr. 164, 2.2.2 Den foreslåede ordning, fremgår det af forarbejderne:

"Hvis den ordinære udbetaling sker på et tidspunkt, hvor den pågældende persons lønindkomst er omfattet af ligningslovens § 33 A, vil udbetalingen også være omfattet af ligningslovens § 33 A, uanset om den lønindkomst, som de indefrosne feriemidler hidrører fra, var omfattet af ligningslovens § 33 A eller ej."

Hermed fremgår det altså af forarbejderne, at de indefrosne feriepenge er omfattet af skattenedsættelsen i ligningslovens § 33 A, uden forudsætning af, at de rent faktisk er optjent i et ansættelsesforhold, hvor den udbetalte løn var omfattet af ligningslovens § 33 A. Den eneste betingelse for, at de indefrosne feriemidler kan blive omfattet af ligningslovens § 33 A er, at personens lønindkomst skal være omfattet af ligningslovens § 33 A på udbetalingstidspunktet. Dette betyder

¹⁰⁵ LFF 2021-02-10 nr. 164, 2.2.1 Gældende ret

¹⁰⁶ LFF 2021-02-10 nr. 164, 2.2.1 Gældende ret

altså, at en person vil kunne få fuld skattelempelse for de indefrosne feriepenge, uden at de hidrører fra lønindkomst, som er optjent ved personligt arbejde i tjenesteforhold under ophold uden for riget i mindst 6 måneder.

Endvidere gælder det, at udbetalinger der hidrører fra lønindkomst for personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er berettiget til en forholdsmæssig nedsættelse af skatten af lønnen, vil personen ligeledes være berettiget til en forholdsmæssig nedsættelse af skatten af feriemidlerne.¹⁰⁷ Gælder det efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, at lønnen er skattefritaget, vil feriemidlerne også være skattefritaget.

7.5 Gældende ret

I ligningslovens § 33 A, fremgår der ikke noget direkte efter ordlyden af loven, som behandler hvordan feriegodtgørelse bliver beskattet. Heraf fremgår blot begrebet ”lønindkomst”, som skal være optjent i forbindelse med personligt arbejde i tjenesteforhold. Det er efter forarbejderne i LLF 1975-11-26 nr. 97 beskrevet, at lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold i udlandet omfatter; *”og i den forbindelse med udlandsopholdet optjente feriegodtgørelse, i det omfang at denne efter almindelige regler medregnes i den skattepligtige indkomst i indkomståret.”* Fortolker man på det forarbejderne har skrevet, er feriegodtgørelse være omfattet af begrebet ”lønindkomst”, og hermed også omfattet af skattenedsættelsen efter ligningslovens § 33 A. Dette gælder for feriegodtgørelse, der hidrører fra lønindkomst optjent i forbindelse med udlandsopholdet. Endvidere er det betinget af, at det efter de almindelige regler medregnes i den skattepligtige indkomst i indkomståret.

Lovforarbejderne er fra 1975, og der er i de senere forarbejder ikke kommenteret eller skrevet noget omkring hvad der omfattes af lønindkomst, eller yderligere omkring feriegodtgørelse. Hermed må det vurderes, at forarbejderne i LLF 1975-11-26 nr. 97, er kildemæssigt værdifuldt og gældende.

Af ligningslovscirkulæret fremgår det med hensyn til forståelsen af den lønindkomst, der er omfattet af skattenedsættelsen, at det afgørende er; *”om lønnen, tantiemen m.m. vedrører arbejdet i udlandet, mens selve udbetalingstidspunktet som sådan er uden betydning.”* Ligningslovscirkulæret beskriver ligesom forarbejderne i LLF 1974-11-26 nr. 97, at feriegodtgørelse der er optjent i forbindelse med udlandsopholdet er omfattet.¹⁰⁸ Retskildemæssigt vurderes ligningslovscirkulæret til at beskrive den

¹⁰⁷ LFF 2021-02-10 nr. 164, 2.2.2 Den foreslåede ordning

¹⁰⁸ CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.5 Lønindkomst

gældende ret på området, selvom det er fra 1996, idet der siden hen ikke har været ændret i fortolkningen af de begreber, som ligningslovens § 33 A indeholder. Forståelsen af begrebet ”lønindkomst”, som ligningslovscirkulæret bl.a. beskriver vurderes derfor, at beskrive gældende ret og forsat gældende fortolkning af begrebet.

Det kan således udledes af gældende ret, at det afgørende for hvorvidt feriegodtgørelse er omfattet af skattenedsættelsen efter ligningslovens § 33 A er, at det vedrører arbejdet i udlandet. Modsætningsvis gælder det således også, at feriegodtgørelse der er optjent i forbindelse med arbejde her i landet, ikke er omfattet af ligningslovens § 33 A, og dermed ikke berettiget til skattenedsættelse. Dette er hvad der kan fortolkes ud fra LLF 1975-11-26 nr. 97 og ligningslovscirkulæret.

Ser man på hvad der er gældende efter LFF 2021-02-10 nr. 164, som er lovforslaget til den vedtaget og gældende Lov 2021-03-20 nr. 465, fremgår det som beskrevet af forarbejderne, at det afgørende for hvorvidt de indefrosne feriemidler er omfattet af skattenedsættelsen er, om skatteyderes lønindkomst på tidspunktet for udbetalingen er omfattet af ligningslovens § 33 A. Dermed gælder det efter LFF 2021-02-10 nr. 164, i modsætning til hvad der gælder efter forarbejderne til ligningslovens § 33 A, at feriemidler der er optjent under lønforhold her i riget, også er berettiget til skattenedsættelse.

Det relevante juridiske spørgsmål er herefter, hvad skal borgeren rette sig efter? Hvilke regler er herefter de gældende regler? Og har lovgiver overvejet konsekvenserne af hvad der fremgår af forarbejderne til den vedtaget Lov 2021-03-20 nr. 465? Lovgiver har som anført ovenfor, taget stilling til hvad der skal ske i forhold til særlige situationer, herunder hvis man som skatteyder er omfattet af ligningslovens § 33 A. Dog er det blot noget der fremgår af forarbejderne, og ikke direkte af loven i sin ordlyd.

Efter forarbejderne i LLF 2021-02-10 nr. 164, følger det jo heraf, at feriepenge som principielt er optjent i et helt andet ansættelsesforhold, vil kunne udbetales under ligningslovens § 33 A. Men kan det virkelig være rigtigt? Efter hidtil gældende lov og praksis gælder det, at kun feriegodtgørelse der hidrører fra ansættelsesforholdet i udlandet, kan udbetales under ligningslovens § 33 A, men dette ændrer L 2021-03-20 nr. 465 efter forarbejderne på. Selvom der konkret i forarbejderne er taget stilling til den særlige situation, hvor en skatteyder er omfattet af ligningslovens § 33 A, så tror jeg at

der er nogen grænseflader som lovgiver alligevel ikke har overvejet. I og med det efter forarbejderne er muligt, at få udbetalt indefrosne feriepenge, som principielt kan stamme fra et helt andet ansættelsesforhold, herunder et ansættelsesforhold med arbejde udført i Danmark, under skattenedsættelsen i ligningslovens § 33 A.

På nuværende tidspunkt er der ikke noget praksis på området, eftersom loven er så ny, men det bliver spændende at se, hvad udfaldet bliver, hvis en skatteyder prøver at få de indefrosne feriepenge udbetalt under ligningslovens § 33 A. Herfor må det også fortolkes ud fra ordlyden af loven og ved brug af subjektiv fortolkning, som anvender forarbejderne, altså lovgivers hensigt med loven. Jeg stiller mig meget tvivlende over for, om det der følger af forarbejderne også bliver gældende efter praksis, og med stor sandsynlighed vil dette også blive taget til overvejelse ved skattemyndighederne, hvis en skatteyder ønsker indefrosne feriepenge omfattet af ligningslovens § 33 A. Denne påstand baseres på, at loven er den højst prioriterede retskilde, og det kan diskuteres hvorvidt forarbejderne i sig selv udgøre en retskilde. Dette uddybes yderligere nedenfor.

Selvfølgelig, hvis de indefrosne feriepenge hidrører fra et ansættelsesforhold, hvor arbejdet er udført i udlandet og skatteyderen er omfattet af ligningslovens § 33 A, så vil det også give mening efter hidtil gældende ret, at få de indefrosne feriepenge udbetalt under ligningslovens § 33 A. Hidrører de indefrosne feriepenge derimod fra et ansættelsesforhold, hvor arbejdet er udført i Danmark og skatteyderen ikke under optjeningen af de indefrosne feriepenge, ikke har været omfattet af ligningslovens § 33 A, vil det være tvivlsomt om det rent faktisk vil kunne omfattes af skattenedsættelsen i ligningslovens § 33 A.

I forbindelse hermed, kan man også stille sig kritisk overfor om forarbejderne beskriver gældende ret, når det ikke fremgår af loven i sin ordlyd? Det er beskrevet i kapitel 1, under fortolkningsmetoder, at den subjektive fortolkning er en fortolkning ud fra lovgivers hensigt med de fortolkede regler.¹⁰⁹ Herud fra støtter den subjektive fortolkning sig på lovens forarbejder. Endvidere er det beskrevet i *Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori*, side 282, at "*lovgivers intentioner med loven i almindelighed må indgå med vægt*". Herud fra kan det udledes, at forarbejderne, som altså beskriver lovgiveres intentioner med en given lovregel, har en retsvidenskabelig værdi. Men hvor meget udgør denne værdi? Der er ingen tvivl om, at loven er den højst prioriteret retskilde, i og med det er nedskrevne

¹⁰⁹ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 282

retsregler, som omfatter borgerene og kan håndhæves ved domstolene, og dermed beskriver bindende lovregler.¹¹⁰

Munk-Hansen beskriver endvidere, at nogen vil anse forarbejderne for en retskilde, og andre vil ikke, men ofte vil dette være afhængig af hvorvidt en retskilde bliver defineret.¹¹¹ Her belyses endvidere en almindelig retspolitisk betænkelighed: ”*lovgivning gennem motiverne*”.¹¹² Med dette menes der, at retsreglerne ikke er formuleret i den offentliggjorte lovtekst, men alene fremgår af forarbejderne. Dette er med til at styrke forarbejdernes position som en retskilde. Endvidere styrkes det af, at domstolene på nogen områder, især inden for skat, tolker uden støtte i klar lovtekst.¹¹³

Hvis man ser på forarbejderne som en retskilde, ud fra de ovenstående betragtninger, som er fremført af *Munk-Hansen*, Retsvidenskabsteori, vil man kunne støtte ret på det der fremgår af forarbejderne, uanset om det fremgår af den offentliggjorte lovtekst. Herefter vil spørgsmålet omkring beskattningen af de indefrosne feriepenge, under ligningslovens § 33 A, uden feriepenge hidrører fra lønindkomst fra udlandet, være gældende efter forarbejderne.

På den anden side er det også beskrevet i *Munk-Hansen*, Retsvidenskabsteori, side 347; ”*umiddelbart forekommer det ikke hensigtsmæssigt at fastlægge retskildebegrebet således, at forarbejderne udgør en selvstændig retskilde*”. Herefter vil forarbejderne blot udgøre et fortolkningsbidrag til en lov, men derimod ikke en selvstændig regelskabelse.¹¹⁴ Ud fra disse synspunkter ses forarbejderne ikke som en selvstændig retskilde, der udgør gældende ret. Dette vil nok ses i sammenhæng med, at loven er den højst prioriteret retskilde, og dermed burde forarbejderne ikke have forrang for loven. Dette argument styrker påstanden om, at de indefrosne feriepenge skal kunne beskattes under ligningslovens § 33, uden hensyn til hvilket ansættelsesforhold feriepengene hidrør fra.

Omvendt, så fremgår det heller ikke direkte af lovteksten i ligningslovens § 33 A, hvordan feriepenge der optjenes i forbindelse udlandsopholdet, skal beskattes. Dette spørgsmål er også besvaret af forarbejderne, som beskriver lovgivers hensigt. Disse forarbejder går helt tilbage 1975, altså med indførelsen af ligningslovens § 33 A, og hermed en praksis man har fulgt lige siden. Det der fremgår

¹¹⁰ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 243

¹¹¹ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 283

¹¹² Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 283

¹¹³ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 283

¹¹⁴ Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, side 347

af forarbejderne her i forbindelse med feriepenge, det er en praksis der er fulgt i årevis og dermed noget der er blevet implementeret. Kan forarbejderne i LLF 2021-02-10 nr. 164 ændre på denne praksis, når det er noget der har været gældende i så mange år? Det er et godt spørgsmål, og på nuværende tidspunkt er der ikke noget korrekt svar. Ud fra den ovenstående diskussion af hvorvidt forarbejderne er en retskilde i sig selv, frem for hvad der fremgår af loven, bliver min konklusion herefter, at de indefrosne feriepenge, hvis de hidrører fra et helt andet ansættelsesforhold, ikke vil kunne beskattes under ligningslovens § 33 A, blot fordi det fremgår af forarbejderne.

7.6 Delkonklusion

Ud fra de nye regler omkring udbetaling af indefrosne feriepenge, kan det konkluderes, at der er mulighed for at få dem udbetalt, hvis borgeren ønsker det. Med hensyn til beskatningen af de indefrosne feriepenge, som bliver udbetalt, fremgår det af forarbejderne, at dette skal ske under ligningslovens § 33 A, når blot personen på udbetalingstidspunktet er omfattet af reglerne om skattenedsættelse i ligningslovens § 33 A. Dette stiller jeg mig dog meget tvivlende overfor, med baggrund i den hidtil praksis, og den måde beskatningen af feriegodtgørelse foregår. Feriegodtgørelse har ikke før, med indførelsen af denne nye lov, kunne udbetales under ligningslovens § 33 A, når de er feriegodtgørelse der hidrører fra andre ansættelseshold. Kun feriegodtgørelse optjent i forbindelse med et udlandsophold, har kunne beskattes under ligningslovens § 33 A. Derfor tvivler jeg på om det kan lade sig gøre, hvis en skatteyder prøver at få de indefrosne feriepenge, som hidrører fra et andet ansættelsesforhold, udbetalt under ligningslovens § 33 A, blot fordi skatteyderen på udbetalingstidspunktet er omfattet af skattenedsættelsen.

8. Lempelsesmulighederne

Efter ligningslovens § 33 A kan en ubegrænset skattepligtig person, som optjener lønindkomst uden for riget enten få fuld eller halv lempelse. Den fulde lempelse følger af stk. 1, hvorefter den samlede indkomstskat nedsættes med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Den halve lempelse følger af stk. 3, hvorefter den samlede indkomstskat nedsættes med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Forudsætningerne for at en ubegrænset skattepligtig person kan få enten fuld eller halv lempelse er, at betingelserne efter ligningslovens § 33 A er opfyldt. Disse betingelser er redegjort for i det ovenstående, og det forudsættes at de er opfyldt, hvorfor de ikke vil blive behandlet her. I det følgende vil artikel 15 i OECD's Modeloverenskomst blive behandlet, som fordeler beskatningsretten, hvorefter ligningslovens § 33 A ses i samspil med artikel 15 i OECD's Modeloverenskomst 2017.

8.1 Fuld lempelse

Det er allerede anført, at den fulde lempelse af den danske skat følger af ligningslovens § 33 A, stk. 1. Den fulde lempelse gives i de tilfælde, hvor der erhverves lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, som er optjent uden for riget, forudsat at de foreskrevne betingelser er opfyldt. Den fulde lempelse kan opnås af en person, der erhverver lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, 1. pkt. Endvidere kan personer der erhverver lønindkomst for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed, såfremt der ikke modtages ydelser efter § 7, nr. 15 eller § 9 A og hvis lønnen ikke er fastsat i henhold til en kollektiv aftale, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 2.

8.2 Halv lempelse

I modsætning til den fulde skattelempelse efter stk. 1, står den halve lempelse efter stk. 3, hvorefter en ubegrænset skattepligtig person kan få nedsat den samlede indkomstskat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst, i de situationer hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten. Hermed er den halve skattelempelsen betinget af, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten til indkomsten.

Reglen i ligningslovens § 33 A, stk. 3 gælder for personer der ikke er udsendt af den danske stat eller af anden offentlig myndighed, det vil sige at alle private ansatte er omfattet af bestemmelsen. Endvidere gælder bestemmelsen for personer, der er udsendt for at udføre systemeksport for den danske stat eller en anden dansk offentlig myndighed. Det kan heraf udledes, at stk. 3 ikke gælder for offentlige ansatte, medmindre de er udsendt for at udføre systemeksport.

8.3 Artikel 15: Lønindkomst

OECD's modeloverenskomst artikel 15 omhandler beskatning af indkomst erhvervet fra ansættelsesforhold.

OECD's modeloverenskomst 2017, Artikel 15, stk. 1 har følgende og gældende ordlyd:

”Med forbehold for bestemmelserne i art. 16, 18 og 19, kan gage, løn og andet lignende vederlag fra ansættelsesforhold erhvervet af en person, som er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført der, kan det vederlag, der hidrører derfra, beskattes i denne anden stat.”

Hermed er hovedreglen om beskatning af indkomst fra ansættelsesforhold fastsat, hvorefter det gælder, at den i artiklen nævnte indkomst kan beskattes i den stat, hvori det med ansættelsen forbundne arbejde faktisk er udført.¹¹⁵ Undtagelsesvis er vederlag der er omfattet af art. 16, 18 og 19 ikke omfattet af hovedreglen i art. 15. Som undtagelse til hovedreglen, beskattes vederlag erhvervet af besætningsmedlemmer på skibe eller luftfarttøjer i international trafik efter artikel 15, stk. 3, pensioner efter artikel. 18, vederlag og pensioner i forbindelse med offentligt hvern efter artikel 19 og vederlag uden for ansættelsesforhold til bestyrelsesmedlemmer i selskaber efter artikel 16.¹¹⁶

Det gælder efter OECD's kommentarer til artikel 15, at kildestatens beskatningsret er betinget af, at gage, løn eller andet lignende vederlag hidrører fra arbejde udført i kildestaten. Det er uden betydning, hvornår indkomsten betales til den ansatte, så længe vederlaget hidrører fra arbejdet udført i kildestaten, vil kildestaten have beskatningsretten til vederlaget. Med hensyn til spørgsmålet omkring hvor arbejdet faktisk er udført, gælder det, at arbejdet er udført på det sted, hvor den ansatte fysisk er

¹¹⁵ OECD's kommentarer til artikel 15, stk. 1, punkt 1

¹¹⁶ OECD's kommentar til artikel 15, stk. 1, punkt 2

til stede på det tidspunkt, hvor det arbejde, for hvilket arbejdsvederlaget betales, udføres.¹¹⁷ Dette medfører, at blot fordi resultaterne af det udførte arbejde udnyttes i den anden kontraherende stat, vil dette ikke begrunde, at vederlaget skal beskattes i denne anden kontraherende stat.¹¹⁸

Med hensyn til hvad der forstås ved begreberne ”gage, løn og andet lignende vederlag”, så har OECD’s medlemslande en generel forståelse af, at det også omfatter personalegoder, der modtages i forbindelse med et ansættelsesforhold.¹¹⁹ Sådanne personalegoder kan f.eks. være anvendelsen af en bolig eller en bil, og dette stemmer også overens med hvad der efter de interne regler omfattes af begrebet lønindkomst.

Hovedreglen i artikel 15, stk. 1 har dermed den betydning, at hvis en i Danmark hjemmehørende person erhverver lønindkomst fra udlandet, vil denne lønindkomst blive beskattet i udlandet, såfremt arbejdet for den modtagne lønindkomst er udført i udlandet. Betingelsen for, at kildestaten kan beskatte gage, løn og andet lignende vederlag bliver herefter, at vederlaget hidrører fra arbejde, som faktisk er udført i denne stat. Her er det uden betydning hvornår indkomsten betales til arbejdstageren.¹²⁰

Det er dog i nogen tilfælde ikke lige til, at bestemme hvilken del af gage, løn og andet lignende vederlag, der kan henføres til arbejde udført i en bestemt stat, dette gælder f.eks. udbetalinger der sker efter ansættelsesforholdet ophør og her kan der forekomme flere forskellige udbetalinger.

Efter kommentarerne til OECD’s artikel 15 gælder det, at ethvert vederlag der udbetales efter et ansættelsesforhold er ophørt, men som vedrører arbejde der er udført imens ansættelsesforholdet bestod, vil dette vederlag anses for erhvervet i den stat, hvori de relevante arbejdsaktiviteter er udført.

OECD’s modeloverenskomst 2017, Artikel 15, stk. 2 har følgende og gældende ordlyd:

”Uanset bestemmelserne i stk. 1 kan vederlag, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, erhverver fra ansættelsesforhold i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den førstnævnte stat, såfremt:

¹¹⁷ OECD’s kommentar til artikel 15, stk. 1, punkt 1

¹¹⁸ OECD’s kommentar til artikel 15, stk. 1, punkt 1

¹¹⁹ OECD’s kommentar til artikel 15, stk. 1, punkt 2.1

¹²⁰ OECD’s kommentar til artikel 15, stk. 1, punkt 2.2

- a) *Modtageren opholder sig i den anden stat i en eller flere periode, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i en 12-månedersperiode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår, og*
- b) *Vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den anden stat, og*
- c) *Vederlaget ikke udrede af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i den anden stat.”*

Af stk. 2 fremgår en generel undtagelse fra reglen i stk. 1. Undtagelsen omfatter alle fysiske personer, der udfører tjenesteydelser i ansættelsesforhold, i den udstrækning, deres vederlag ikke falder ind under bestemmelserne i andre artikler, såsom de, der finder anvendelse på offentlige hvern eller på udøvende kunstnere og sportsudøvere.¹²¹

Bestemmelsen i stk. 2 forudsætter at tre betingelser er opfyldt, før at vederlaget kan være omfattet af undtagelsen. Den første betingelse er 183-dagesperioden, hvorefter modtageren ikke må opholde sig i kildestaten i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage. Yderligere er der en anden betingelse knyttet til de 183 dage, hvor denne periode ikke må overskrides ”i nogen 12-månedersperiode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår”. Med ”det pågældende skatteår” skal forstås det skatteår i den stat, hvori den hjemmehørende person i den anden stat har udført sit arbejde.¹²² Den omtalte 12-månedersperiode skal fortolkes således, at alle perioder på 12 på hinanden følgende måneder skal tages i betragtning, dette gælder også perioder der overlapper hinanden.¹²³

Med hensyn til beregningen af de 183 dage, er der efter kommentarerne til artikel 15 kun én metode, der stemmer overens med ordlyden i artikel 15, hvorefter der ses på ”antallet af dage, hvor personen er fysisk til stede”.¹²⁴ Dette vil ifølge kommentarerne ikke give anledning til tvivl, da den fysiske person enten vil være til stedet i et land eller ej. Yderligere kan det let dokumenteres hvorvidt en skatteyder er til stede eller ej.

¹²¹ OECD's kommentar til artikel 15, stk. 2, punkt 3

¹²² OECD's kommentar til artikel 15, stk. 2, punkt 4.1

¹²³ OECD's kommentar til artikel 15, stk. 2, punkt 4

¹²⁴ OECD's kommentar til artikel 15, stk. 2, punkt 5

Ved beregningen af de 183 dage medregnes; ”en del af en dag, ankomstdagen, afrejsedagen og alle andre dage, der tilbringes i den stat, hvor arbejdet udføres, såsom lørdage og søndage, nationale helligdage, ferier før, under og efter arbejdet udførsel, kortvarige afbrydelser af arbejdet, sygedage og dødsfald eller sygdom i familien.”¹²⁵ Det følger dog af kommentarerne til artikel 15, at dage der tilbringes i arbejdsstaten i transit under en rejse mellem to steder uden for arbejdsstaten, ikke skal medtages ved beregningen af de 183 dage. Herefter betyder det, at hvis en skatteyder blot er tilstede i arbejdsstaten i én time i løbet af en dag, tæller dette som en hel dag tilbragt i arbejdsstaten, og skal medregnes ved opgørelsen af de 183 dage.¹²⁶ Dette stemmer også overens med de gældende interne danske regler, hvor brudte døgn også medregnes i 6 måneders perioden.

Dog kan der også forekomme dage, som ikke skal medtages i beregningen af de 183 dage. I tilfælde, hvor skatteyderen bliver hjemmehørende i kildestaten, f.eks. på baggrund af flytningen til kildestaten grundet arbejde, vil de dage hvor skatteyderen betegnes som hjemmehørende i kildestaten ikke skulle medregnes i opgørelsen af de 183 dage.¹²⁷ Dette begrundes i, at artikel 15, stk. 2 henviser til ”vederlag, som erhverves af en person der er hjemmehørende i én kontraherende stat, erhverver fra ansættelsesforhold i den anden kontraherende stat.”¹²⁸ Hvis den skattepligtige hermed bliver anset for hjemmehørende i kildestaten, vil formuleringen i stk. 2 ikke være opfyldt, og kan derfor ikke medregnes i de 183 dage.

Den anden betingelse for at undtagelsesreglen i stk. 2 finder anvendelse er, at arbejdsgiveren der betaler vederlaget ikke må være hjemmehørende i den stat, hvori arbejdet udføres.¹²⁹

Den tredje og sidste betingelse er, at det vederlag der modtaget ikke må være udredt af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i kildelandet. Hermed betyder det, at arbejdsgiveren godt kan have et fast driftssted i arbejdsstaten, men vederlaget må blot ikke udredes af dette faste driftssted, hvis det er tilfældet vil betingelsen ikke være opfyldt.¹³⁰

¹²⁵ OECD's kommentar til artikel 15, stk. 2, punkt 5

¹²⁶ OECD's kommentar til artikel 15, stk. 2, punkt 5

¹²⁷ OECD's kommentar til artikel 15, stk. 2, punkt 5.1

¹²⁸ OECD's kommentar til artikel 15, stk. 2, punkt 5.1

¹²⁹ OECD's kommentar til artikel 15, stk. 2, punkt 6

¹³⁰ OECD's kommentar til artikel 15, stk. 2, punkt 7

8.5 Hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst finder anvendelse til at fordele beskatningsretten til en given indkomst?

Det er allerede anført flere gange i specialet, at de lempelsesmuligheder som en ubegrænset skattepligtig person til Danmark har, er enten fuld eller halv lempelse. Hvornår kan den skattepligtige person få det ene frem for det andet? Her gælder det, at der gives fuld lempelse, såfremt betingelserne er opfyldt, medmindre Danmark får beskatningsretten til indkomsten. Spørgsmålet herefter er så, hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst skal så fordele beskatningsretten til en given indkomst? Man kan også formulere det anderledes, hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst skal give Danmark eller et pågældende andet land beskatningsretten til en given indkomst?

I forbindelse med besvarelsen af denne problemstilling, opstilles et fiktivt eksempel. Indledningsvis forudsættes det, at de i eksemplet nævnte dobbeltbeskatningsoverenskomster følger OECD's modeloverenskomst 2017, da der i specialet taget udgangspunkt heri og ikke de konkret enkelte indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem landene.

En ubegrænset skattepligtig person, som pr. definition er hjemmehørende i Danmark, udfører arbejde i Tyskland for en tysk arbejdsgiver. Alle betingelserne efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 er opfyldt. I dette eksempel er der ikke tvivl om, at det er dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland der finder anvendelse, og at beskatningsretten til indkomsten efter artikel 15 tildeles Tyskland. Herefter vil Danmark skulle give fuld lempelse på den del af lønindkomsten, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Problemet omkring hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst der finder anvendelse, opstår hvis der nu er en anden dobbeltbeskatningsoverenskomst, end den indgået mellem Tyskland og Danmark, tildeler Danmark beskatningsretten til den samme indkomst.

Lad og sige, at den samme skatteyder er ubegrænset skattepligtig til Holland, f.eks. grundet bolig, samtidig med skatteyderen er ubegrænset skattepligtig til Danmark og begrænset skattepligtig til Tyskland og stadig udfører arbejde for den tyske arbejdsgiver i Tyskland. Alle betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1 er stadig opfyldt. Hvis Holland så siger, at de vil beskatte lønindkomsten for arbejdet udført i Tyskland, grundet den ubegrænset skattepligtig til Holland, så skal det jo så vurderes om Holland eller Danmark får beskatningsretten til lønindkomsten.

Her vil dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Holland og Danmark give Danmark beskatningsretten, eftersom arbejdet ikke er udført i Holland, og eftersom det er Danmark der får beskatningsretten gives der kun halv lempelse efter stk. 3.

Indledende bemærkes det, at artikel 1 i OECD's modeloverenskomst 2017 bestemmer hvilke personer der er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Efter stk. 1 gælder det, at overenskomsten finder anvendelse på personer, som er hjemmehørende i en af eller begge de kontraherende stater, jf. artikel 1, stk. 1.¹³¹ Eftersom personen er hjemmehørende i Danmark, så betyder det at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland finder anvendelse, fordi personen er hjemmehørende i Danmark. Endvidere vil dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland også finde anvendelse, da personen er hjemmehørende i Danmark. Det efterlader os med to dobbeltbeskatningsoverenskomster, som finder anvendelse på samme tid, men hvilken en skal anvendes til at fordele beskatningsretten til den i eksemplet givne indkomst?

Vi står altså med en lønindkomst som tre forskellige lande ønsker af beskatte, men hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst skal så anvendes til at fordele beskatningsretten? Kan skatteyderen få fuld lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, eller halv lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland? Det gælder, at man ikke både kan få fuld og halv lempelse, man kan kun få en af delene, så problemet skal løses.

Hvis man ser på den halve lempelse, som gives i tilfælde af, at det er dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland der finder anvendelse, er argumentet imod dette, at hvis der gives halv lempelse, så vil der aldrig være nogen der vil kunne få fuld lempelse. Så vil der i alle tilfælde jo være dobbeltbeskatningsoverenskomster der vil give Danmark beskatningsretten, og hermed kun halv lempelse, hvilket ikke vil give skatteyderen adgangen til fuld lempelse, og det er jo ikke hensigten med de regler vi har omkring dobbeltbeskatning.

Til at løse denne problemstilling, vil man kunne anvende artikel 15, som fordeler beskatningsretten til lønindkomsten. Der er ovenfor redegjort for indholdet af artikel 15, og nogen af de principper der lægger bag artiklen. Det fremgår, som beskrevet, af artikel 15, at beskatningsretten til indkomst fra

¹³¹ OECD's modeloverenskomst, artikel 1

et ansættelsesforhold, kan beskattes i den stat hvor arbejdet er udført. Endvidere fremgår det af kommentarerne til artikel 15, at det afgørende for fordelingen af beskatningsretten er, hvor det med ansættelsen forbundne arbejde faktisk er udført.¹³² Det følger yderligere af kommentarerne, at det sted hvor den ansatte fysisk er til stede, og i forbindelse hermed udfører det arbejde for hvilket arbejdsvederlaget betales, er der hvor arbejdet faktisk er udført. Det må derfor konkluderes, at der hvor personen er fysisk til stede og udfører sit arbejde, er styrende for hvorvidt man får beskatningsretten.

I eksemplet er arbejdet udført i Tyskland, og efter artikel 15, som fordeler beskatningsretten til den optjente lønindkomst i Tyskland, vil Tyskland få beskatningsretten til indkomsten. Dette begrundes med, at artikel 15 fordeler beskatningsretten på baggrund af fysisk tilstedeværelse. Konklusionen på hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst der finder anvendelse, må herfor være, at det er dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, eftersom arbejdet er udført i Tyskland og skatteyderen er fysisk tilstede i Tyskland.

Foruden at personen i eksemplet ejer bolig i Holland, og herfor er ubegrænset skattepligtig til Holland, er der ikke noget der indikerer, at personen er fysisk tilstede i Holland i forbindelse med udførelsen af sit arbejde. Herfor er der ikke baggrund for, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland finder anvendelse.

Det må herfor være konklusionen på eksemplet, at ved tvivl om hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst der finder anvendelse, så kan det begrundet med artikel 15, hvorefter fysisk tilstedeværelse er styrende for fordelingen af beskatningsretten. Personen vil herefter kunne få fuld lempelse, eftersom Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsretten mellem Danmark og Tyskland tildeler Tyskland beskatningsretten til lønindkomsten.

¹³² OECD's kommentar til artikel 15, stk. 1, punkt 1.

9. Konklusion

Det overordnede formål med specialet har været, at give læseren et overblik over de gældende regler i forbindelse med, når en dansk ubegrænset skattepligtig person erhverver lønindkomst fra udlandet. Dette er blevet belyst ved at foretage en retsdogmatisk analyse af ligningslovens § 33 A, for at nå frem til en konklusion omkring hvorvidt den ubegrænset skattepligtige person har ret til fuld eller halv skattenedsættelse efter ligningslovens § 33 A. Det kan ud fra denne retsdogmatiske analyse konkluderes, at det både den fulde og halve lempelse skattenedsættelse er betinget af, at betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1 er opfyldt.

Først og fremmest gælder det for skattenedsættelse efter stk. 1, 1. pkt., at personen skal være ubegrænset skattepligtig til Danmark. Herefter skal der være tale om ophold uden for riget, som er uden for Danmark, Færøerne og Grønland, herunder også luftrum, territorialfarvand og kontinentalsokkel. Der skal være tale om ophold i mindst 6 måneder, som ikke afbrydes af andet end nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie eller lignende. Afbrydelsen af opholdet må endvidere ikke overstige en varighed af 42 dage, hvormed der altså i løbet af de 6 måneder ikke må være ophold i riget på mere end 42 dage. Den sidste betingelse er, at der skal være tale om lønindkomst der er erhvervet ved personligt arbejde i tjenesteforhold. Såfremt at alle betingelserne er opfyldt, vil en ubegrænset skattepligtig være berettiget til, at få nedsat den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst, jf. ligningslovens § 1, stk. 1, 1. pkt. Dette vil dog også gælde for en person, hvis skattepligt efter kildeskattelovens § 1 ophører inden en 6-måneders periode er opnået, såfremt de andre betingelser i stk. 1, 1. pkt. er opfyldt, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, 2. pkt.

Det kan hermed konkluderes, at opfylder en ubegrænset skattepligtig person, betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1, vil personen være berettiget til fuld skattenedsættelse.

Efter ligningslovens § 33 A, stk. 2 gælder reglerne om den fulde skattenedsættelse i stk. 1, også for offentlige ansatte, dog med den betingelse, at der ikke modtages ydelser efter § 7, nr. 15 eller § 9 A, eller hvis lønnen er fastsat i henhold til en kollektiv aftale. Dog hvis det fremgår af den kollektive aftale, at lønnen er fastsat under hensyn til den fulde lempelse, vil den offentlige ansatte kunne få fuld skattenedsættelse efter stk. 1.

Det kan herfor konkluderes, at der gælder lidt forskellige regler for private og offentlige ansatte. Den offentlige ansattes adgang til fuld lempelse er betinget af, at de nævnte ydelser ikke modtages, eller

at lønnen ikke er fastsat efter en kollektiv aftale. For den private ansatte gælder der ikke sådanne begrænsninger. Baggrunden for disse begrænsninger for de offentlige ansatte følger af, at de nævnte ydelser ikke medregnes i den skattepligtige indkomst.

I forbindelse med covid-19 er der indført nogen modifikationsregler i ligningslovens § 33 A, hvorefter en ordning kan tilvælges, hvilket betyder at lempelsesmulighederne i ligningslovens § 33 A stadig vil være mulige at opnå, selvom der er ophold her i riget på over 42 dage. Modifikationsreglerne har ikke ændret på fortolkningen af betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1, men giver mulighed for at se bort fra ophold her i riget i den nævnte periode, der følger af ligningslovens § 33 A, stk. 6. Ved at se bort fra denne periode, vil en ubegrænset skattepligtig person, der er udstationeret til udlandet, stadig have mulighed for skattelempelse. Det gælder dog, at hvis der udføres arbejde her i riget under opholdet, vil denne lønindkomst ikke være omfattet af skattemæssigheden.

Det kan herfor konkluderes, at de nye modifikationsregler har en betydning i forhold til udstationeret danskere, der på baggrund af lukkede grænser har været forhindret i at rejse tilbage til arbejdslandet, og herfor har opholdt sig her i riget i en periode der overskrider 42 dage. Betydningen af modifikationsreglerne er, at der stadig vil være mulighed for skattelempelse, eftersom opholdet her i riget i den nævnte periode ikke medregnes i de 42 dage eller 6-måneders perioden.

En anden følge af covid-19 er, at regeringen har valgt at udbetale 5 uger af de indefrosne feriepenge, som borgeren herefter kan vælge at få udbetalt. Det fremgår ikke af loven hvordan de indefrosne feriepenge skal beskattes, men dette er der taget stilling til efter forarbejderne. Heraf fremgår, at hvis en person på udbetalingstidspunktet for de indefrosne feriepenge er omfattet af ligningslovens § 33 A, vil de indefrosne feriepenge også kunne udbetales herunder, uanset om de hidrører fra et ansættelsesforhold i udlandet. Der er i specialet taget stilling til, hvorvidt det også vil komme til at være gældende i praksis, og konklusionen er herefter, at det er meget tvivlsomt. Dette begrundes i, at forarbejderne ikke i sig selv er en retskilde, og at loven må være den højst prioriteret retskilde, og endvidere har den hidtil praksis ikke omfattet feriegodtgørelse hidrørende fra andre ansættelsesforhold, kun feriegodtgørelse optjente i forbindelse med arbejdet i udlandet, har kunne udbetales under ligningslovens § 33 A.

Efter ligningslovens § 33 A kan det konkluderes, at en ubegrænset skattepligtig person har to lempelsesmuligheder, enten fuld eller halv lempelse, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1 og 3. Både ved

den fulde og halve lempelse skal betingelserne efter stk. 1 være opfyldt. Det der er afgørende for hvorvidt en person får enten fuld eller halv lempelse er, om Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst får tildelt beskatningsretten. Beskatningsretten vil typisk tilfalde Danmark hvis der er tale om, at personen kun opholder sig i arbejdsstaten i op til 183 dage, såfremt lønindkomsten ikke betales af eller for en arbejdsgiver der er hjemmehørende i arbejdsstaten og lønindkomsten ikke udredes af et fastdriftssted i arbejdsstaten.

I tilfælde af, at Danmark får beskatningsretten til lønindkomsten vil den ubegrænset skattepligtige person kun være berettiget til halv skattelempelse, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3. Tildeles beskatningsretten arbejdsstaten, vil den ubegrænsede skattepligtige få fuld skattelempelse, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1.

Med hensyn til de lempelsesmuligheder der gives til en ubegrænset skattepligtig person, er spørgsmålet omkring hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst der finder anvendelse for fordelingen af beskatningsretten også behandlet i specialet. Det kan her konkluderes, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst finder anvendelse når en person er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, hvilket betyder, at alle dobbeltbeskatningsoverenskomster i princippet finder anvendelse på samme tid. Her er dette problem løst ved anvendelsen af artikel 15 i OECD's modeloverenskomst 2017, hvorefter det konkluderes at det der er styrende for hvorvidt man får beskatningsretten, er der hvor personen er fysisk udfører sit arbejde. Herefter må det gælde, at det er den dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem arbejdsstaten, hvor der er fysisk tilstedeværelse ved udførelse af arbejdet, og den stat hvor personen er hjemmehørende. Hermed vil et land, blot fordi personen er ubegrænset skattepligtig til landet og ikke hjemmehørende, ikke kunne hævde at de vil beskatte en given lønindkomst, uden at personen udfører sit fysiske arbejde i dette land.

10. Litteraturliste

10.1 Love m.m.

- L 1975-12-19 nr. 649 Ændring af lov om påligning af indkomst- og formueskat til staten (Beskatning af lønindkomst erhvervet i udlandet)
- L 1982-06-09 nr. 245 Ændring af lov om påligning af indkomst- og formueskat til staten (Beskatning af lønindkomst erhvervet i udlandet)
- L 1987-12-18 nr. 835 Ændring af ligningsloven (Forbedring af konkurrenceevnen)
- L 1998-07-01 nr. 364 Ændring af forskellige skattelove (Beskatning af sømænd m.v. Dansk Internationalt Skibsregister)
- L 1994-12-21 nr. 1115 Ændring af ligningsloven m.v. (Beskatning af lønarbejde i udlandet m.v.)
- L 2020-06-14 nr. 871 Ændring af lov om (...) i forbindelse med covid-19, Kildeskatteloven, ligningsloven (...)
- L 2021-03-20 nr. 465 Ændring af lov om forvaltning og administration af tilgodehavende feriemidler og forskellige andre love (førtidig udbetaling af restende tilgodehavende feriemidler)
- LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningsloven
- LBKG 2021-04-28 nr. 824 Kildeskatteloven
- L 1922-04-10 nr. 149 Lov om indkomstskat til staten
- OECD's modeloverenskomst 2017

10.2 Lovforslag/Forarbejder

LLF 1975-11-26 nr. 97	Fremsat lovforslag
LFF 1982-03-12 nr. 154	Fremsat lovforslag
LFF 1988-06-08 nr. 24	Fremsat lovforslag
LFF 1994-11-23 nr. 73	Fremsat lovforslag
LFF 1998-12-21 nr. 53	Fremsat lovforslag
LFF 2020-06-02 nr. 199	Fremsat lovforslag
LFF 2021-02-10 nr. 164	Fremsat lovforslag

10.3 Retspraksis

Afgørelser og domme

TfS 1985.532 Skd	Ligningsloven – udenlandsk lønindtægt – langturschauffør
TfS 1997.556 ØDL	Rejsmontør – lempelse – LL § 33 A – rejsedage
TfS 1997.364 ØLD	Udlandslempelse
SKM 2001.1.TSS	Skattelempelse – udsendte offentlig ansat
SKM 2003.405 H (U. 2003.2495 H)	Ikke lempelse af skat af indkomst erhvervet i udlandet, da udlandsopholdet ikke havde varet 6 måneder.

Landsskatteretten kendelser

TfS 1985.676 LSR	Skatteberegning
------------------	-----------------

TfS 1995.137 LSR	Udstationering – Dobbelbeskatning - § 33 A lempelse 6 måneders ophold
SKM 2007.883.LSR	Lempelse af skatteberegning, lønindkomst, udstationering
SKM 2010.94 LSR	Lempelse efter ligningslovens § 33 A
SKM 2010.790 LSR	Lempelse vedrørende lønindkomst optjent ved arbejde udført i Cameroun

Bindende svar

SKM 2008.426.SR

Styresignal

SKM 2009.638.SKAT Udenlandsk indkomst – skattelempelse – 6-månedersreglen

10.4 Cirkulære

CIRK 1996-04-17 nr. 72 Ligningslovscirkulæret

Den juridiske vejledning 2021-1

10.5 Bøger

Michelsen, Aage m.fl. Lærebog om indkomstskat, 17. udgave, 1. oplag,
Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2017
(Michelsen, Lærebog om indkomstskat)

Michelsen, Aage m.fl. International Skatteret, 4. udgave, 1. oplag
Karnov Group Denmark A/S, København, 2017
(Michelsen, International Skatteret)

Munk-Hansen, Carsten Retsvidenskabsteori, 2. udgave, 1. oplag,

Djøf Forlag, 2018

(Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori)

Peytz, Henrik

Ligningsloven med kommentarer, bind III, 2. udgave,

1. oplag, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2018

(Peytz, Ligningsloven med kommentarer)

10.6 Internetsider

<https://www.sst.dk/da/corona>

Sidst besøgt den 17/5 2021

<https://www.skatteankestyrelsen.dk/om-styrelsen/organisation/landsskatteretten/> Sidst besøgt den 17/5 2021