

Lovforslag nr. L 154. Fremsat den 12. marts 1982 af ministeren for skatter og afgifter

Forslag

til

Lov om ændring af lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten

(Beskatning af lønindkomst erhvervet i udlandet)

§ 1

I lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten, jfr. lovbekendtgørelse nr. 404 af 30. juli 1981, foretages følgende ændringer:

§ 33 A affattes således:

»§ 33 A. Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden anden afbrydelse af opholdet end ferie eller lignende, der sammenlagt højst har andraget 42 dage, erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, nedsættes den samlede indkomstskat efter de i stk. 3 angivne regler.

Stk. 2. Stk. 1 gælder ikke for lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed og heller ikke for lønindkomst ved tjeneste om bord på skibe, luftfartøjer eller fartøjer og installationer, der anvendes i tilknytning

til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster.

Stk. 3. Den del af den samlede indkomstskat, der før nedslag efter denne bestemmelse forholdsmæssigt falder på den i stk. 1 omhandlede udenlandske lønindtægt, nedsættes med to tredjedele.

Stk. 4. Ministeren for skatter og afgifter kan fastsætte regler om henstand med opkrævning af skatten i tilfælde, hvor det må anses for godtgjort, at stk. 1 skal anvendes.«

§ 2

Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Stk. 2. For personer, der har påbegyndt et arbejdsophold i udlandet før denne lovs ikrafttræden finder den tidligere bestemmelse i § 33 A anvendelse for hele udlandsopholdet indtil den løbende kontraktperiodes udløb, dog længst for en periode af 12 måneder fra lovens ikrafttræden.

Bemærkninger til lovforslaget

Ligningsloven er senest ændret ved lov nr. 294, 296, 297, 298 og 300, alle af 10. juni 1981. Behandlingen af lov nr. 300 findes således omtalt i Folketingsstidende 1980-81:

Lovforslaget, tillæg A	5053
Fremsættelsen	10823
1. behandling	11183
Udvalgsbetænkning, tillæg B	1243
2. behandling	12417
3. behandling	12884
Forslaget som vedt., till. C	801

Almindelige bemærkninger

Hovedformålet med lovforslaget er at lette vilkårene for visse former for eksport af varer og tjenesteydelser ved at udvide de skattelettelser, som efter ligningslovens § 33 A indrømmes for lønindtægter, der erhverves under midlertidigt ophold i udlandet. Samtidig foreslås det, at de danske skatenedsættelser afpasses efter den udenlandske beskatning af lønindtægterne, og at skattelettelserne så vidt muligt begrænses til områder, der har direkte betydning for eksporten.

Efter de gældende bestemmelser i ligningslovens § 33 A indrømmes der skattelettelser, hvis en lønmodtager er fuldt skattepligtig her til landet og har opholdt sig uden for riget, dvs. uden for Danmark, Færøerne og Grønland, i *mindst 1 år*, kun afbrudt af ferie eller lignende. Lettelsen består i et nedslag i de danske indkomstskatter med hele den del af disse skatter, der forholdsmæssigt henføres til den lønindkomst, som er erhvervet under udlandsopholdet.

Nedslagsreglen i ligningslovens § 33 A i dens nuværende affattelse finder ikke anvendelse for lønindkomst ved tjeneste uden for Danmark for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed og heller ikke for lønindkomst hidrørende fra tjeneste om bord på dansk fartøj eller dansk, norsk eller svensk luftfartøj. Den gældende bestemmelse finder heller ikke anvendelse i det omfang, en dobbeltbeskatningsaftale har tillagt Danmark beskatningsretten til den pågældende lønindkomst.

For at øge de danske eksportvirksomheders muligheder for at deltage i den internationale konkurrence foreslås kravet om 1 års ophold i udlandet nedsat til 6 måneder.

I denne forbindelse foreslås det, at betingelsen om, at opholdet i udlandet kun må afbrydes af ferie eller lignende, ændres til, at de afbrydelser af opholdet, der kan afholdes, uden at udlandsopholdet betragtes som afbrudt, sammenlagt højst kan andrage 42 dage inden for 6 måneder. Baggrunden herfor er, at der i løbet af den tid, hvor den gældende bestemmelse har virket, har hersket tvivl om, hvad der har kunnet anses for »sædvanlig ferie og lignende«. Ved at indsætte en fast dageregul fjernes denne usikkerhed både for skatteyderne og skattemyndighederne.

Efter forslaget udgår bestemmelsen om, at lempelse ikke kan opnås i det omfang, en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten til den pågældende lønindkomst. Dette må ses i sammenhæng med, at beskatningsretten efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst normalt tilkommer Danmark, når arbejdstageren arbejder i udlandet for dansk eller tredjelandsarbejdsgiver i en periode, der ikke overstiger 183 dage i et kalenderår. Overstiger arbejdsopholdet de 183 dage, vil beskatningsretten til lønindkomsten tilfalde det pågældende udland og i så fald helt tilbage fra første arbejdsdag i dette.

Når lønmodtagere arbejder for en dansk arbejds giver i et aftaleland i op til 6 måneder inden for samme kalenderår, vil beskatningsretten til lønindkomsten således tilkomme Danmark. Efter den gældende ordning afskærer dette fra lempelse for lønindkomsten i denne periode, selv om den samlede arbejdsperiode i dette og et tilstødende kalenderår når op over 1 år. Hvis den samlede arbejdsperiode i et aftaleland f.eks. er 11 måneder, der er ligeligt fordelt på to kalenderår, vil beskatningsretten til de 11 måneders lønindtægt således tilkomme Danmark, og dette vil efter de gældende regler afskære lønmodtageren fra nedsættelse i den danske indkomstskat for hele perioden. Hvis forslaget om at nedsætte den arbejdsperiode, der giver mulighed for skatenedsættelse fra mindst 1 år til mindst 6 måneder, virkelig skal få praktisk be-

tydning, bliver det derfor nødvendigt helt at ophæve den gældende regel om, at der ikke kan gives lempelse, når beskatningsretten tilkommer Danmark.

Efter den gældende ordning nedsættes den samlede indkomstskat med hele det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst og der gives derfor ikke lempelse for eventuel dobbeltbeskatning, når lønnen beskattes i udlandet. Dette foreslås ændret, således at der i stedet for en fuld nedsættelse gives en nedsættelse med $\frac{2}{3}$ af den indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst.

Den foreslåede beskæring af nedsættelsen vil til gengæld medføre, at den udenlandske skat, skatteyderen måtte betale af lønindkomsten, vil give adgang til lempelse i henhold til dobbeltbeskatningsaftalerne. Lempelserne gives i den nedsatte danske indkomstskat, og de vil sammen med den foreslåede almindelige nedsættelsesregel i mange tilfælde bevirke, at den danske skat bliver lavere, end hvis den beregnes efter de gældende regler.

Når der som foreslået kun gives nedsættelse med en del af den skat, der henføres til den udenlandske lønindtægt, undgår man at udsætte sig for kritik fra aftalelandenes side.

En sådan kritik kan meget vel tænkes, såfremt man herhjemme opretholder *fuld* lempelse også i tilfælde, hvor beskatningsretten tilkommer Danmark. I disse tilfælde kan et aftaleland med en vis begrundelse påstå, at det er et brud på forudsætningerne for den indgåede aftale, idet denne alt efter udlandsopholdets længde foresætter beskatning af lønindkomsten i enten den ene eller anden stat, men ikke total skattefrihed begge steder.

Lovforslaget tilsigter samtidig en justering i skærpende retning.

I henhold til den gældende ordning omfatter bestemmelsen ikke søfolk om bord på danske skibe eller danske, norske eller svenske luftfartøjer.

Dette foreslås nu ændret, således at bestemmelsen ikke kan finde anvendelse ved arbejde om bord på skibe og luftfartøjer, uanset hvor disse er registreret. Baggrunden herfor er, at det har været følt som en forskelsbehandling, at lempelsesreglen har kunnet anvendes af danske søfolk på udenlandske skibe, men ikke af danske søfolk på danske skibe.

Endvidere foreslås det, at bestemmelsen ikke skal kunne anvendes ved arbejde om bord på fartøjer og installationer, der anvendes i tilknytning til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster. Dette må ses i sammenhæng med, at der her er tale om arbejdsforhold, der er meget atypiske,

især hvad angår arbejdstid og ferieforhold og som derfor ikke er velegnede til regulering ved en så generel bestemmelse som den her foreslåede.

De foreslåede ændringer vil få afledede konsekvenser.

Forslaget om, at der skal ske en delvis beskatning i Danmark af den lønindkomst, der indtjenes i udlandet, bevirker, at kildeskattelovens § 26, stk. 2, 3. pkt., om overførsel af underskud imellem ægtefæller ikke længere finder anvendelse, hvor den udenlandske indkomst lempes efter § 33 A som foreslået.

Efter kildeskattelovens bestemmelse har man ved opgørelsen af ægtefællers skattepligtige indkomster set bort fra indtægter, der beskattes i udlandet og ikke her i landet. I praksis gjaldt dette også i tilfælde, hvor indkomsten rent faktisk ikke blev undergivet beskatning i udlandet.

Det bevirker, at gifte personer, der både har udenlandsk lønindkomst, som helt er fritaget for beskatning, og f.eks. renteudgifter, kan overføre deres uudnyttede fradrag til den anden ægtefælle som underskud, der kan fradrages ved opgørelsen af ægtefællens skattepligtige indkomst.

I forbindelse med den foreslåede delvise beskatning af udenlandske lønindkomst er betingelsen i kildeskattelovens § 26, stk. 2, 3. pkt., for overførelse af underskud, ikke længere opfyldt.

Som en yderligere konsekvens af den delvise beskatning af udlandsindkomsten følger, at der, når arbejdet udføres i et aftaleland, vil kunne gives dobbeltbeskatningslempelse i den danske skat for den lønmodtageren måtte have betalt af lønindkomsten i udlandet.

For nogle grupper af skatteydere vil lovforslaget medføre skatteforhøjelser. Det gælder for personer, der gør tjeneste om bord på udenlandske skibe og luftfartøjer og på fartøjer og installationer, der anvendes i tilknytning til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster i udlandet. De får efter de gældende regler nedsat deres indkomstskat med hele det skattebeløb, der forholdsmæssigt henregnes til den udenlandske lønindtægt, men efter lovforslaget afskæres de helt fra skattenedsættelse. Endvidere vil personer, der erhverver lønindtægt i lande, hvor der ikke betales indkomstskat, efter forslaget få beskåret den skattenedsættelse, de kan opnå efter de gældende regler. Efter forslaget vil deres skat stige med en trediedel af den del af deres indkomstskat, der forholdsmæssigt kan henføres til den udenlandske lønindtægt.

En anden og formentlig større gruppe skatteydere vil få skattelettelser af forskellig størrelse trods den foreslåede beskæring af den generelle

skattenedsættelse, fordi de samtidig vil få dobbeltbeskatningslempelse i den danske skat for den skat, de betaler i udlandet. Endelig vil en del skatteydere, der efter de gældende regler helt er afskåret fra skattenedsættelse, efter lovforslaget opnå ret til skattenedsættelse. Dette gælder dels personer, hvis ophold i udlandet varer mellem 6 måneder og 1 år, dels personer, der er omfattet af en dobbeltbeskatningsaftale, der tillægger Danmark beskatningsretten til deres udenlandske lønindtægt.

Da der ikke findes statistiske oplysninger om, hvor mange lønmodtagere, der berøres af de foreslåede regler, må et skøn over forslagens provenumæssige virkninger blive yderst usikkert. Det vil være rimeligt at antage, at der vil blive tale om et netto-provenutab, der næppe vil overstige 20 mill. kr.

Forslaget vil ikke medføre administrative konsekvenser, idet de foreslåede beregningsregler netop af hensyn til reglens administration er gjort meget enkle, jfr. bilag II, der indeholder et beregningsseksempl.

I bilag I er de foreslåede bestemmelser sammenholdt med gældende lov.

Lovforslaget for ingen betydning for opgørelse af socialindkomsten, idet hele den udenlandske lønindkomst, som kan lempes efter § 33 A i såvel den gældende affattelse som den foreslåede, fuldt ud medregnes ved opgørelsen af socialindkomsten.

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Ad § 1, stk. 1.

Efter den gældende bestemmelse i ligningslovens § 33 A får en lønmodtager, der er fuld skattepligtig her til landet, og som har opholdt sig i udlandet i mindst 1 år, kun afbrudt af ferie eller lignende, et nedslag i sine danske indkomstskatter med den del af disse skatter, der forholdsmæssigt falder på den lønindkomst, som han har erhvervet under sit udlandsophold.

Efter den foreslåede regel nedsættes det nødvendige udlandsophold til et halvt år, og dette halve år må kun afbrydes af ophold i Danmark på højst tilsammen 42 dage. Det er uden betydning, om disse 42 dage er feriedage, afspadseringsdage, søn- og helligdage, sygedage, eller skyldes andre årsager.

Der har under den hidtidige administration af bestemmelsen hersket nogen usikkerhed om, hvad man skal anse for »ferie og lignende« samt med

hensyn til, hvor lange ferieperioder, der kunne komme i betragtning, uden at udlandsopholdet skulle anses for definitivt afbrudt. Indførelsen af en fast dageregel har til formål at fjerne denne usikkerhed.

Ad stk. 2.

Ligesom i den oprindelige regel foreslås det, at lempelsesbestemmelsen ikke skal finde anvendelse på lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed.

Efter den oprindelige bestemmelse fandt lempelsesreglen heller ikke anvendelse for lønindkomst ved tjeneste om bord på dansk fartøj eller dansk, norsk eller svensk luftfartøj. Denne bestemmelse har medført en forskelsbehandling, afhængig af, hvor de pågældende skibe og fly var indregistrerede. Det foreslås derfor, at vederlag for arbejde på skibe eller fly ikke skal være omfattet af lempelsesreglen, uanset om fartøjerne er indregistreret i Danmark eller f.eks. under bekvemmelighedsflag.

Endelig foreslås det, at lønindtægt for enhver form for arbejde i forbindelse med efterforskning og udnyttelse af naturforekomster skal være undtaget fra lempelsesreglen. Dette gælder såvel skibe og luftfartøjer, der anvendes ved supply-virksomhed, som bugserbåde, hotelfartøjer og andre fartøjer og installationer, herunder borerigge, som anvendes i lignende øjemed i forbindelse med sådan virksomhed.

Ad stk. 3.

I henhold til denne bestemmelse nedsættes skatten af den udenlandske lønindkomst til en tredjedel.

Ad stk. 4.

Denne bestemmelse er uændret.

Ad § 2.

Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtiden.

Af hensyn til de lønmodtagere, som har påbegyndt et arbejde i udlandet før denne lovs ikrafttræden i tillid til, at lempelsesreglerne i den gældende § 33 A fandt anvendelse, er der i stk. 2 foreslået en overgangsregel, hvorefter de tidligere regler fortsat kan finde anvendelse for de pågældendes løbende kontraktperiode, dog højst for en periode af 12 måneder efter lovens ikrafttræden.

Bilag 1.

*I dette bilag er (med mindre skrift)
indsat den gældende formulering af de bestemmelser,
der berøres af lovforslaget*

§ 33 A. Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden anden afbrydelse af opholdet end ferie eller lignende, der sammenlagt højst har andraget 42 dage, erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, nedsættes den samlede indkomstskat efter de i stk. 3 angivne regler.

§ 33 A. Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, under ophold uden for riget i mindst ét år uden anden afbrydelse af opholdet end ferie eller lignende, erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst.

Stk. 2. Stk. 1 gælder ikke for lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed og heller ikke for lønindkomst ved tjeneste om bord på skibe, luftfartøjer eller fartøjer og installationer, der anvendes i tilknytning

til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster.

Stk. 2. Stk. 1 gælder ikke for lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed og heller ikke for lønindkomst ved tjeneste om bord på dansk fartøj eller dansk, norsk eller svensk luftfartøj.

Stk. 3. Den del af den samlede indkomstskat, der før nedslag efter denne bestemmelse forholdsmæssigt falder på den i stk. 1 omhandlede udenlandske lønindtægt, nedsættes med to tredjedele.

Stk. 3. Stk. 1 gælder ikke, i det omfang en dobbeltbeskatningsaftale har tillagt Danmark beskatningsretten til den pågældende lønindkomst.

Stk. 4. Ministeren for skatter og afgifter kan fastsætte regler om henstand med opkrævning af skatten i tilfælde, hvor det må anses for godtgjort, at stk. 1 skal anvendes.

Bilag 2

Lovforslagets virkninger kan belyses ved hjælp af et eksempel. En skatteyder, der har opholdt sig mere end et år i et fremme land, der har dobbeltbeskatningsaftale med Danmark, byggende på creditreglen, har i 1982 haft lønindtægt i udlandet de første ni måneder og lønindtægt her i landet de sidste tre måneder. Hans skattepligtige indkomst i hele 1982 er på 160.000 kr. Heraf er de 120.000 kr. indtjent i udlandet og de 40.000 kr. herhjemme.

Hans indkomstskat af hele årsindtægten udgør 72.000 kr.

Efter de gældende regler i § 33 A beregnes nedsættelsen i hans indkomstskat således:

Nedsættelse ifølge gældende regler

Samlet indkomstskat	Kr.	72.000
heraf henføres $\frac{120.000}{160.000}$ eller		
3/4 til udlandsindkomsten og indkomstskatten nedsættes med denne del af skatten		$\div 54.000$
Dansk indkomstskat efter nedsættelse		18.000

Desuden betaler skatteyderen 42.000 kr. i skat af den udenlandske lønindtægt til opholdslandet. Selvom der er indgået dobbeltbeskatningsaftale mellem opholdslandet og Danmark, gives der efter de gældende regler ikke lempelse for dobbeltbeskatning, fordi den udenlandske lønindtægt gennem skatteenedsættelsen efter den gældende § 33 A helt fritages for indkomstskat her i landet.

Den samlede skat bliver efter de gældende regler 18.000 kr. + 42.000 kr. = 60.000 kr.

Efter lovforslaget er udgangspunktet for beregning af den danske skat ligeledes den samlede skat på 72.000 kr. beregnet af hele årsindtægten. Nedsættelsen udgør efter for-

slaget to trediedele af den del af skatten, der forholdsmæssigt henføres til den udenlandske lønindtægt og beregnes således:

Nedsættelse ifølge lovforslag

Samlet indkomstskat	Kr.	72.000
der nedsættes med 2/3 af		
$\frac{120.000}{160.000} \times 72.000$ eller		$\div 36.000$
Dansk indkomstskat efter nedsættelse		36.000

Da der efter forslaget beregnes dansk indkomstskat af den udenlandske lønindtægt, har skatteyderen krav på lempelse i den danske skat efter reglerne i dobbeltbeskatningsaftalen, der i dette eksempel bygger på creditreglen. Herefter skal det nedsatte danske skattebeløb på de 36.000 kr. formindskes enten med den udenlandske skat, der som nævnt er 42.000 kr. eller med den del af den danske skat efter nedsættelsen, der forholdsmæssigt henføres til den udenlandske lønindtægt. Dette sidste beløb udgør 120.000 : 160.000 eller 3/4 af 36.000 kr. svarende til 27.000 kr. Lempelsen beregnes med det mindste af de to beløb, der i dette eksempel er de 27.000 kr. Den danske skat efter lempelsen for dobbeltbeskatning bliver herefter:

Dansk skat efter nedsættelse	Kr.	36.000
Lempelse for dobbeltbeskatning		27.000
Dansk skat efter nedsættelse og lempelse for dobbeltbeskatning		9.000

Skatteyderen skal desuden betale den udenlandske skat på de 42.000 kr. Hans samlede indkomstskat efter lovforslaget bliver herefter 51.000 kr. mod de nævnte 60.000 kr. efter gældende regler.