

Frederiksberg, 28. februar 2018

## SKAT

Sendt elektronisk via skat.dk

### Udkast til styresignal - Genoptagelse - lempelse for dobbeltbeskatning

Kommentarer til

“udkast til styresignal - Genoptagelse - lempelse for dobbeltbeskatning.”

J.nr. 17-1975253

Jeg har med interesse læst udkast til SKATs styresignal.

Der anføres to forhold i styresignalet som jeg desværre ikke er enig i. Forholdene er uden direkte betydning for styresignalet, der sigter mod at give ret til genoptagelse i helt konkrete tilfælde og således kun kan virke lempende.

Jeg har imidlertid valgt at kommentere de to forhold, da udsendelse af et styresignal naturligvis ikke skal indeholde beskrivelser som ikke kan begrundes i dansk lovgivning mv.

Det er min opfattelse at SKAT - forinden udsendelse af styresignalet - tilretter dels den juridiske vejledning og dels styresignalet, således at dette afspejler og beskriver praksis korrekt.

Jeg står naturligvis gerne til rådighed hvis SKAT ønsker yderligere oplysninger eller har kommentarer i denne forbindelse.

Med venlig hilsen

Lars Wøldike

---

Kommentarer:

1. *“Det fremgår af Den juridiske vejledning afsnit C.F.4.2.2.1, at fratrædelsesgodtgørelser ved stillingsophør, som beskattes efter ligningslovens § 7 U, som udgangspunkt ikke er omfattet af ligningslovens § 33 A.”*

Udsagnet i den juridiske vejledning er forkert. SKAT har i konkrete sager ikke kunnet begrunde dette med henvisning til lovgivning, domme eller afgørelser. Der er med andre ord blot tale om en forkert formulering af en medarbejder i SKAT der herved forsøges ophøjet til gældende ret.

Begrebet løn omfatter alle økonomiske ydelser fra en arbejdsgiver til en arbejdstager. Dette gælder både i forhold til Statskatteloven og i international skatteret som beskrevet i OECD's kommentarer til modeloverenskomsten.

Forslag til Ligningslovens § 33A blev oprindeligt fremsat den 26. november 1975 af ministeren for skatter og afgifter.

Loven anvender begrebet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold.

I kommentarerne anføres det:

*“Forslaget svarer iøvrigt til den regel, der gælder i international skatteret, hvorefter lønindkomst ved personligt arbejde normalt beskattes i det land, hvor arbejdet er udført, og ikke i arbejdstagerens hjemland.”*

Kommentaren bekræfter, at Folketinget har samme opfattelse af begrebet lønindkomst, som den opfattelse der gælder i international skatteret. Her anses alle vederlag fra arbejdsgiver til arbejdstager for lønindkomst.

Senere anføres det:

*“Lønindkomst omfatter i overensstemmelse med hidtidig praksis den kontante løn inkl. tantieme, gratiale og og godskrivning på konto m.v med tillæg af eventuelle i anledning af udlandsarbejdet optjente feriegodtgørelse, i det omfang denne efter de almindelige regler medregnes i den skattepligtige indkomst i indkomståret.”*

Kommentaren bekræfter, at bestemmelsen skal fortolkes i overensstemmelse med de overordnede principper i Statskatteloven om indkomstårets ubrydelighed jævnfør formuleringen om feriegodtgørelse.

Al lønindkomst - der er skattepligtig i den periode hvor betingelserne i Ligningslovens § 33A er opfyldt - er derfor omfattet af reglerne om lempelse.

Med udgangspunkt i den oprindelige bestemmelse i Ligningslovens § 33 A er der således ingen som helst tvivl om at alle vederlag der udbetales fra en arbejdsgiver til en arbejdstager - også éngangsvederlag (gratiale, tantieme etc.) - er omfattet af begrebet lønindkomst og dermed lempelsesberettiget.

Der er tale om et samlet vederlag, der således er omfattet af begrebet lønindkomst og derfor i det hele er lempelsesberettiget efter Ligningslovens § 33A.

Det forhold at man i dansk lovgivning har besluttet at den del af et vederlag fra arbejdsgiver, der i henhold til skattelovgivningen, domme og afgørelser kan anses for fratrædelsesgodtgørelse og derved historisk

har været beskattet lavere end det øvrige vederlag, kan ikke anvendes skærpende ved at undtage denne del af vederlaget fra begrebet lønindkomst som anvendt i anden lovgivning.

2. *“Der kan imidlertid også være situationer, hvor personen forud for opsigelsen og modtagelse af løn i en opsigelsesperiode har arbejdet i Danmark eller på anden måde ikke har opfyldt betingelserne for anvendelse af ligningslovens § 33 A i løbet af ansættelsesperioden. I en sådan situation skal der ske en forholdsmæssig fordeling, således at kun løn i opsigelsesperioden, der vedrører udlandsopholdet kan føre til lempelse ifølge ligningslovens § 33 A.”*

Bestemmelsen om fordeling kan alene anvendes i det omfang der er modtaget løn for arbejde i Danmark i perioden hvor betingelserne i Ligningslovens § 33A iøvrigt er opfyldt. Forudgående perioder med løn for arbejde udført i Danmark kan **ikke** medregnes.

Dette bekræftes af kommentarerne ved ændring af bestemmelsen ved lov nr. 1115 af 21/12/1994. Der rettes i første punktum og indsættes et nyt 2. punktum:

Bestemmelsen før lovændringen:

*“Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end ferie eller lignende 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 lønindkomst.”*

Og sålydende efter lovændringen:

*“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, ferie eller lignende 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 lønindkomsten, der kan henføres til arbejde her i landet.”*

Lovforslaget indeholder følgende bemærkninger:

*“Det foreslås at adgangen til at udføre arbejde i Danmark under opholdet udenfor riget, reguleres direkte i bestemmelsen.*

*Efter de nuværende regler kan fx. en udstationeret lønmodtager opholde sig i gennemsnit 7 dage pr. måned i forbindelse med ferie eller lignende. Herudover kan lønmodtageren opholde sig i Danmark i forbindelse med nødvendigt arbejde direkte i forbindelse med udlandsopholdet.*

*Såfremt en person under ophold i udlandet, i væsentligt eller eventuelt overvejende omfang, opholder sig i Danmark bør der ikke gives skattefritagelse. Det foreslås derfor at fastlægge en absolut grænse for omfanget af det nødvendige arbejde der kan udføres i Danmark og i forlængelse heraf at arbejdsdagene skal indgå i beregningen af de 42 dage.*

*Dermed bliver det samlede antal dage der kan tilbringes i Danmark under en udsendelse på fx. 6 måneder, 42 dage.”*

Det kan heraf udledes, at bestemmelsen i andet punktum **alene omfatter løn der kan henføres til arbejde her i landet i den periode, hvor betingelserne for lempelse er opfyldt.**