

Retten til lempelse efter Ligningslovens §33A I lyset af ny betingelse



Af Camilla
Ariel
Steenbjerg

Dansk titel: Retten til lempelse efter Ligningslovens §33A i lyset af ny betingelse

Engelsk titel: The right to exemption according to Danish Tax Assessment Act §33A in light of new condition

Dato for aflevering: 15. maj 2024

Fagområde: International Skatteret

Universitet: Aalborg Universitet

Vejleder: Niels Winther-Sørensen

Antal anslag: 143.845

Abstract

The taxation of Danish employees working abroad for either Danish or foreign employers may result in double taxation. This poses as a challenge to the competitiveness of Danish companies. To address this issue, Denmark has established an internal exemption rule in §33A of the Danish Tax Assessment Act.

The main purpose of the thesis is to determine the applicable law for the exemption rule. The exemption rule and the conditions for its application, will be analyzed to create an understanding of when a Danish employee can apply the rule and under what circumstances. This will be done based on the law and relevant case law.

In order to apply the exemption rule, a number of conditions must be fulfilled. Until 2022, there were 5 conditions; the taxpayer must be unlimited tax liable to Denmark, the income must be salary from employment, the taxpayer must spend a minimum of six months abroad, the taxpayer must not exceed 42 days in the Danish kingdom within a six-month period, and the individual must not receive certain benefits according to §7, no. 15, or §9A of the Danish Tax Assessment Act, related to work for the Danish state or other Danish authorities.

However, a significant development occurred in 2022 when the Court of Appeal of Eastern Denmark rendered a decision that is anticipated, to make an impact on the conditions for exemption according to §33A of the Danish Tax Assessment Act. The court ruled against granting exemption to a Danish employee whose stay outside Denmark was self-initiated and unrelated to the employer's circumstances. The Courts interpretation of the wording of the law and the legislative history of the law therefore resulted in a 6th condition; in order to obtain exemption for one's foreign salary, it is required that the stay is related to the employer's circumstances.

The Courts decision caused uncertainty and confusion among Danish employees and experts. This made the Taxation Authorities issue a guidance on how to interpret the decision and its relevance in various scenarios. Even though they provided examples in the guidance, on how they believe the

condition should be understood and applied in practice, it is still unclear what the exact scope of the condition is and when one will be considered having fulfilled it.

Furthermore, it is uncertain whether the new condition will affect the existing ones. However, the guidance suggests that employees still can take holidays during their stay without interrupting the 6-month requirement.

Indholdsfortegnelse

ABSTRACT	1
1. INDLEDNING	4
1.1 PROBLEMSTILLING	5
1.2 PROBLEMFORMULERING	5
1.3 AFGRÆNSNING	6
1.4 METODE	7
1.5 RETSKILDER OG RETSKILDEVÆRDI	8
1.6 FORKORTELSER	12
2. BESKATNING AF LØNINDKOMST I DANMARK.....	12
2.1 SKATTEPLIGT TIL DANMARK	13
2.2 SKATTEPLIGTIG INDKOMST	17
2.3 LØNINDKOMST	18
2.4 LØNMODTAGER ELLER ERHVERVSDRIVENDE	19
3. INTERNATIONALE FORHOLD OG DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMST	21
3.1 DOMICILLAND OG KILDELAND	22
3.2 DOBBELTDOMICIL	23
3.3 DOBBELTBESKATNING AF LØNINDKOMST	25
3.4 DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER	25
4. LEMPELSE AF BESKATNINGEN AF LØNINDKOMST	28
4.1 LEMPELSESMETODER	28
4.2 LIGNINGSLOVENS §33A	30
4.3 HVAD BETYDER DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER FOR RETTEN TIL LEMPELSE?	51
5. DEN NYE BETINGELSE	53
5.1 SKM2023.18.ØLR	54
5.2 HVILKEN BETYDNING HAR DOMMEN OG STYRESIGNALET FOR RETSSTILLINGEN I LIGNINGSLOVENS §33A?	59
5.3 ER DER HJEMMEL TIL DET NYE KRAV?	61
6. HVILKEN BETYDNING FÅR STYRESIGNALET FOR RETTEN TIL LEMPELSE EFTER LIGNINGSLOVENS §33A?	65
6.1 HVEM BLIVER PÅVIRKET?	65
6.2 BLIVER DE ANDRE BETINGELSER I LIGNINGSLOVENS §33A PÅVIRKET AF DOMMEN OG STYRESIGNALET?	66
7. KONKLUSION	68
8. LITTERATURLISTE	71
8.1 LOVE MM.	71
8.2 LOVFORSLAG OG FORARBEJDERNE TIL LOVEN.....	72
8.3 RETSPRAKSIS	72
8.4 JURIDISK ARTIKEL.....	75
8.5 STYRESIGNALER.....	75
8.6 CIRKULÆRER	75
8.7 DEN JURIDISKE VEJLEDNING	76
8.8 FAGLITTERATUR	76
8.9 INTERNETSIDER	76

1. Indledning

I en tid hvor internationalisering og mobiliteten af arbejdskraft stiger, har flere medarbejdere nu mulighed for at arbejde andre steder end på arbejdsgiverens lokation. I takt med stigningerne i internationaliseringen og mobiliteten af arbejdskraft, opstår der også flere skatteretlige problemstillinger.

I tilfælde hvor en skatteyder udstationeres af sin arbejdsgiver, eller tager arbejde i udlandet for en udenlandsk arbejdsgiver, men forsat vil være skattepligtig til Danmark, risikerer skatteyderen, at både Danmark og det andet land vil beskatte indkomsten fra arbejdet. Denne situation kaldes for international dobbeltbeskatning, og skal forstås som den situation, hvor mere end et land, ønsker at beskatte samme indkomst med sammenlignelige skatter.¹ I en tid hvor international samhandel i høj grad bliver anset som en fordel for den internationale økonomi, og dermed også Danmarks økonomi, anses dobbeltbeskatning for et problem, da det skaber en barriere for den internationale samhandel. Mange lande har, heriblandt Danmark, har derfor indgået en række DBO'er med hinanden.² En DBO er en aftale mellem to lande om hvem, som har beskatningsretten til en given indkomst i situationer, hvor begge lande efter internretlige regler kan beskatte. Ved at indgå disse aftaler mellem landene undgås det, at skatteyderen skal beskattes af samme indkomst mere end en gang, hvilket forbedrer mulighederne for handel mellem landene.³

I Danmark har man, udover at indgå DBO'er, også indrettet den nationale ret med interne bestemmelser, som skal imødegå problemstillingen omkring dobbeltbeskatning.⁴ En af disse bestemmelser er LL §33A, som blev indført i 1975. Bestemmelsen medførte, at danske lønmodtagere kunne arbejde i udlandet for en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver, og få lempelse for den del af deres indkomst, som kunne henføres til udlandsopholdet. For at kunne opnå lempelse skulle lønmodtageren dog opfylde en række objektive betingelser til karakteren og omfanget af udlandsopholdet.⁵ Bestemmelsen har siden den blev indført været ændret af flere omgange, samt

¹ Michelsen, et al., 2017, s. 42-43

² Bolander, et al., 2023, s. 1188

³ Bolander, et al., 2023, s. 1186-1187

⁴ Michelsen, et al., 2017, s. 40

⁵ Michelsen, et al., 2017, s. 297-301

været ophævet og indført igen. I takt med ændringerne i bestemmelsens ordlyd, har omfanget af bestemmelsen også ændret sig. Det samme gælder for praksis, hvor man flere gange har måtte fortolke på bestemmelsen og dens formål, for at forstå omfanget af anvendelsesområdet.

Indtil for nyligt var der 5 betingelser, som skatteyderen skulle opfylde. I 2022 afsagde Østre Landsret en principiel sag om fortolkningen af LL §33A. Dommens afgørelse skabte stor forvirring blandt både lønmodtagerne, som anvender den, men også hos fagfolk, som endnu finder det uklart, præcist hvordan resultat skal fortolkes. Skatteforvaltning udgav derfor et styresignal, som skal præcisere praksis som følge af dommen fra Østre Landsret. Både styresignalet og dommen må forventes at få stor betydning for fortolkning af bestemmelsen og praksis.

1.1 Problemstilling

I lyset af Østre Landsrets dom fra 2022 og Skatteforvaltningens styresignal på baggrund af dommen, er det derfor relevant at behandle, hvilken betydning det får for anvendelsesområdet for LL §33A.

Specialets formål er derfor at belyse, hvornår en dansk lønmodtager er berettiget til lempelse efter LL §33A, og hvilke betingelser de skal overholde. Der vil derfor foretages en retsdogmatisk analyse af bestemmelsen og de objektive betingelser. Hvorefter dommen SKM2023.18.ØLR vil blive gennemgået, og det vil blive vurderet, hvilken betydning den får for fortolkningen af LL §33A og de betingelser, som skal være opfyldt for, at man kan få lempelse. Det er ligeledes relevant at undersøge, hvorvidt der er tilføjet en 6. betingelse for lempelse efter bestemmelsen, og i så fald om der er hjemmel til denne betingelse.

1.2 Problemformulering

I lyset af det nye styresignal SKM2023.519.SKTST og dommen SKM2023.18.ØLR ønskes det undersøgt, hvornår man kan få lempelse efter LL §33A, og hvilken betydning styresignalet og dommen får for retten til lempelse.

1.3 Afgrænsning

Af hensyn til at sikre specialets fokus, og en fyldestgørende behandling af det valgte emne er det nødvendigt at afgrænse omfanget af specialet. Det betyder, at ved behandling af specialet vil der fokuseres på kilder og retspraksis, som er relevant for det konkrete emne. Specialet har fokus på international skatteret, derfor vil det kun være de nationale bestemmelser og internationale bestemmelser, som har relevans for lønmodtagere i internationale skatteforhold, som bliver behandlet i specialet.

Der vil gennemgående i specialet være et fokus på LL §33A og den udvikling, der har været i bestemmelsens omfang og anvendelsesområde. Da LL §33A kun gælder for ubegrænset skattepligtige personer jf. KSL §1, afgrænses specialet til ikke at omfatte juridiske personer. Samtidig vil ubegrænset skattepligtige personers jf. KSL §2, kun blive redegjort for i tilfælde, hvor det har relevans for specialets problemstilling. LL §33A omhandler ligeledes kun indkomstskat, specialet afgrænses derfor til kun at omfatte den type af skat.

Der vil særligt være fokus på betingelserne i lyset af Østre Landsrets dom SKM2023.18.ØLR og Skatteforvaltningens styresignalet SKM2023.519.SKTST. Derfor vil det primært være bestemmelsens stk. 1 og stk. 3, som behandles i specialet. Det betyder, at forhold omkring reglerne for offentligt ansatte kun vil blive beskrevet, men uden at blive behandlet yderligere, da det vurderes, at det ikke har relevans for specialets problemstilling.

De regler som blev indført under Coronaviruspandemien vil, af hensyn til omfanget af specialet, ikke blive behandlet, da de ikke længere er gældende, og dermed ikke har relation til den nye betingelse og specialets problemstilling.

Da LL §33A er en internretlig lempelsesregel vil det kun være dansk retspraksis, som inddrages i specialet. Af hensyn til omfanget af specialet, vil EU-retten ligeledes kun blive inddraget i et begrænset omfang, hvor det har direkte relevans for problemstillingen i specialet.

OECDs MDBO 2017 inddrages i specialet, hvor det synes relevant for problemstillingen og LL §33A. Det er derfor hovedsageligt reglerne i Art. 4 og Art. 15, men også Art. 3 og Art. 21, som behandles i specialet og der afgrænses til.

1.4 Metode

Da formålet med specialet er at undersøge gældende ret for, hvordan lønmodtagers ret til lempelse efter LL §33A påvirkes af en ny dom, og et styresignal udgivet af skatteforvaltningen, anvendes den juridiske metode, også kaldt for den retsdogmatiske metode, til at besvare problemstillingen. Metoden anvendes af domstolene og enhver, som har til formål at tage stilling til et konkret problem. Metoden omfatter at beskrive, fortolke og systematisere gældende ret, og dermed fastslå hvad retstilstanden er indenfor området.⁶ Metoden vil blive anvendt til at sikre en struktur i specialet, hvormed relevante retsregler og praksis beskrives, analyseres og fortolkes, for at besvare problemstillingen.

I den juridiske metode anvendes retsregler og praksis som det empiriske grundlag, og målet med det er at kunne fremstille gældende ret.⁷ Det er derfor nødvendigt at forstå retskildeværdien af retskilderne og retspraksis, for at kunne fortolke og systematisere retskilderne korrekt i relation til problemstillingen.

I specialet er LL §33A den primære kilde, men der vil ligeledes blive inddraget cirkulærer, forarbejderne til loven, styresignaler og retspraksis, samt administrativ praksis. Disse anvendes bl.a. til formålsfortolkning af loven, og til at forstå gældende ret. De har ikke samme rang som loven, men har stadig væsentligt betydning, for at kunne analysere gældende ret indenfor området. De bruges derfor som supplement til at skabe en dybere forståelse for loven, både i relation til ordlydsfortolkningen og formålsfortolkningen af bestemmelsen og betingelserne heri.

⁶ Evald, 2020, S. 15

⁷ Evald, 2020, s. 207

1.5 Retskilder og retskildeværdi

1.5.1 Loven og forarbejderne til loven

Det danske retssystem bygger på Grundloven, og ingen lov må være i strid hermed. Ved lovgivning skal der derfor bl.a. forstås Grundloven og alle retsforskrifter, som blevet til i overensstemmelse med Grundloven. Alle love afleder nemlig deres gyldighed af Grundloven, grundet den hierakiske opdeling af lovgivning.⁸ Grundloven består af en række retstatslige værdier, som bl.a. omfatter at sikre demokrati, frie valg og retsbeskyttelse. Grundloven og dermed retsstaten har bl.a. til formål at sikre borgernes retssikkerhed ved at sikre, at retstillingen er forudberegnelig.⁹ Indenfor skatteretten betyder det jf. Grundloven §43, at der ikke kan pålægges, forandres eller ophæves nogen skatter uden, at der er reguleret ved lov.

I specialet er LL og LL §33A den primære kilde. Kildeskatteloven og Statsskatteloven anvendes ligeledes, hvor det er relevant for LL §33A og problemstillingen.

Forarbejderne, og bemærkningerne hertil, vil ligeledes blive inddraget for at forstå gældende ret. Forarbejderne og bemærkningerne har både til formål at informere Folketinget, samt at give offentligheden mulighed for at forstå lovforslaget og formålet med det. Bemærkningerne har ligeledes stor betydning for bl.a. forvaltningen og domstolene, når de skal fortolke bestemmelserne.¹⁰ Derfor har der også længe været praksis for at anvende bemærkningerne og forarbejderne som grundlag for en afgørelse¹¹, hvilket også er tilfældet i dommen fra Østre Landsret.

1.5.1.1 *Fortolkning af loven og forarbejderne*

Ved fortolkning af loven, skal det forstås, at der gives meningsfuld forståelse af lovgivningen og bestemmelsen, samt udstrækning af bestemmelsen.¹² Som nævnt ovenfor anvendes der ved fortolkning af dansk lovgivning hovedsageligt ordlydsfortolkning, for at definere bestemmelsernes udstrækning og retstilstanden.¹³ Dette gøres for at skabe en ensartet fortolkning af loven, og derfor

⁸ Evald, 2020, s. 37

⁹ Evald, 2020, s. 19

¹⁰ Evald, 2020, s. 56-57

¹¹ Evald, 2020, s. 60

¹² Munk-Hansen, 2018, s. 273-274

¹³ Evald, 2020, s. 51

vil der i specialet, også tages udgangspunkt i ordlydsfortolkning. Ved en ordlydsfortolkning skal det afklares om bestemmelsens ordlyd entydig eller flertydig, og dermed om det er nødvendigt at anvende andre fortolkningsmetoder. Ordlydsfortolkningen sker ved at beskrive den naturlige forståelse eller den sædvanlige forståelse af bestemmelsens ordlyd, i en juridisk sammenhæng. Dette gøres for at sikre, at borgernes retssikkerhed opretholdes ved, at der anvendes en forudberegnelig fortolkning af ordlyden.¹⁴

Hvor ordlyden ikke er klar, men derimod flertydig, inddrages der som en del af fortolkning af lovgivning, lovens formål. Lovens formål kan derfor få stor betydning, og derfor får lovens forarbejderne også stor betydning ved fortolkning af lovgivning.¹⁵ I specialet vil der derfor inddrages andre relevante retskilder, hvor ordlyden i bestemmelsen ikke er entydig indenfor det behandlede område, til at foretage en formålsfortolkning af gældende ret. Der vil ligeledes, ved vurderingen af om der er hjemmel til den nye betingelse, blive anvendt formålsfortolkning, til at undersøge om Østre Landsrets hjemmel hertil, skal forstås ud fra formålet med loven.

1.5.2 Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er folkeretlige regler idet, at der er en aftale mellem to lande.¹⁶ Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er implementeret i dansk ret, og kan derfor påberåbes af de personer, som er omfattet af overenskomsten. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne vil som udgangspunkt have forrang i internationale forhold, men ved nationale forhold vil det altid være national ret, som har forrang, medmindre dansk intern ret giver hjemmel til fortolkning eller lignende efter DBO'erne. Grundlovens §43 er særligt relevant ved anvendelse af DBO'er. Det gælder nemlig, at der skal være hjemmel i den nationale ret for, at der kan pålægges skat i Danmark, derfor vil Danmark ikke kunne beskatte, selv hvis de tildeles beskatningsretten i DBO'erne, hvis ikke det har hjemmel i nationale regler.

¹⁴ Munk-Hansen, 2018, s. 281 og Evald, 2020, s. 52

¹⁵ Evald, 2020, s. 51

¹⁶ Bolander, et al., 2023, s. 1190

Fortolkningen af de nationale regler sker efter en anden metode end fortolkning af DBO'erne, som bygger på traktater. Disse skal fortolkes i overensstemmelse med Wienerkonventionen fra 1969, som er inkorporeret i den danske ret i 1980.¹⁷

1.5.3 Cirkulærer

Cirkulærer er enten udstedt med hjemmel i en lov eller i kraft af et over-underordningsforhold. Der er således ikke et krav om lovhjemmel og de skal anses som en generel tjenestebefaling. Det betyder derfor også, at de ikke er direkte bindende overfor borgere, og derfor kan borgere heller ikke støtte ret på cirkulærer, og påberåbe sig rettighederne i et cirkulære. Cirkulæret er derfor kun bindende for myndighederne, men skal samtidig anses som et redskab for borgere til at forstå, hvad der gælder efter den pågældende lov.¹⁸ I specialet vil cirkulærer blive brugt til fortolkning, når bestemmelsen ikke er klart defineret.

1.5.4 Retspraksis og administrativ praksis

For at definere gældende ret, vil der blive inddraget en række domme og administrativ retspraksis. Disse har sekundær retskildeværdi, og lovgivning vil derfor altid have forrang, da domme skal være afsagt med hjemmel i lovgivning. Dommene vil anvendes til at analysere, hvad der skal anses som gældende ret. Det gælder særligt i tilfælde hvor det er usikkert ud fra lovgivning og forarbejderne, hvad der gælder indenfor et bestemt område. Noget af retspraksis får derfor principiel karakter og eventuelt præjudikat værdi.

Ved anvendelse af retspraksis er det relevant at have for øje, hvor den er afsagt og af hvem. Højesteretsdomme vil have højest retskilde værdi, da det typisk vil være sager af principiel karakter, som behandles ved Højesteret. Det er dog begrænset, hvor mange Højesteretsdomme, der er indenfor det relevante område for problemstillingen. De Højesteretsdomme, som er relevante for problemstillingen, vil blive behandlet i det omfang, det er relevant for problemstillingen.

¹⁷ Evald, 2020, s. 67

¹⁸ Munk-Hansen, 2018, s. 337

1.5.4.1 *Landsskatterettens afgørelser*

Derudover vil der blive inddraget administrativ retspraksis, særligt sager fra Landsskatteretten, i specialet. Landsskatteretten er det øverste klageorgan indenfor skatteretten, og sager afsagt her, må derfor anses som gældende ret.

1.5.5 Den juridiske vejledning

Den juridiske vejledning har til formål at sikre, at sagsbehandlere i skatteforvaltningen behandler sager om skat ens, og efter de samme retningslinjer. Det betyder, at vejledningen som udgangspunkt kun er bindende for sagsbehandlere i Skatteforvaltningen. Der er dog skabt en praksis i den skatteretlige litteratur for, at skatteydere kan støtte ret herpå, da vejledningen er udtryk for gældende administrativ praksis. Det gælder dog kun i tilfælde, hvor følgende forhold er gældende; udsagnet er entydigt i vejledningen, udsagnet som ønskes anvendt gælder for den periode, hvor der ønskes at støtte ret på det og at det ikke klart strider med loven. Dette følger bl.a. af dommen TfS.1994.295 fra Østre landsret. Sagen blev efterfølgende taget til Højesteret, hvor de fremhæver, at det er skatteyderen, som bærer risikoen i tilfælde, hvor den juridiske vejledning enten er mangelfuld eller strider med loven såfremt, man ønsker at støtte ret heri.¹⁹

Det gælder derfor også, at den juridiske vejledning ikke kan binde domstolene, men udelukkende kan anvendes til at beskrive administrativ praksis og retspraksis, indenfor det relevante område.

Den juridiske vejledning anvendes derfor i specialet til at redegøre for gældende ret, med udgangspunkt i den administrative praksis, der findes indenfor det juridiske område. Den anvendes samtidig som argumentation for, hvordan Skatteforvaltningen opfatter bestemmelsen og betingelserne til bestemmelsen.

1.5.5.1 *Styresignalet*

Styresignaler skal, ligesom den juridiske vejledning, kun anses som bindende for skatteforvaltningen, men ligesom med den juridiske vejledning, kan borgere støtte ret på dem, da de fastlægger gældende praksis. Det gælder dog, ligesom med den juridiske vejledning, kun i tilfælde hvor den

¹⁹ SKM.2018.348.SKTST

beskrevne praksis ikke er i uoverensstemmelse med højere rangerende retskilder.²⁰ I specialet vil styresignaler blive anvendt for at forstå, hvad skatteforvaltningens opfattelse af gældende ret er, og dermed skabe en forståelse for retsstillingen indenfor området. Styresignalet, som behandles i specialet, ophæves efter at Den juridiske vejledning 2024-2 er offentliggjort.

1.6 Forkortelser

KSL - Kildeskatteloven

LL - Ligningsloven

SL - Statsskatteloven

SEL - Selskabsskatteloven

PSL - Personskatteloven

DBO - Dobbeltbeskatningsoverenskomst

MDBO - Modeloverenskomst

2. Beskatning af lønindkomst i Danmark

For at der kan pålægges beskatning i Danmark kræver det, at der er både en objektiv og en subjektiv skattepligt. Den subjektive skattepligt omhandler, hvem som kan blive skattepligtig i Danmark, mens den objektive skattepligt omhandler, hvad der kan beskattes.²¹ Grundlovens §43 fastslår, at der ikke kan pålægges, forandres eller ophæves nogen skatter uden, at der er reguleret ved lov. Den subjektive og den objektive skattepligt er derfor fastlagt ved lov, og er der ikke hjemmel i dansk ret til at beskatte en fysisk eller juridisk person eller deres indkomst, vil der ikke lovligt kunne pålægges beskatning.

For at kunne vurdere, hvornår en lønmodtager er skattepligtig til Danmark af sin løn, skal det derfor først både vurderes om skattesubjektet er subjektivt skattepligtig til Danmark, og om indkomsten er objektivt skattepligtig. I relation til LL §33A kræver det først, at der vurderes om der er tale om en

²⁰ SKM.2018.348.SKTST

²¹ Bolander, et al., 2023, s. 819 ff.

skattepligtig person, og om der er tale om lønindkomst. For at kunne fortage denne vurdering kræver det, at der defineres om der er tale om en selvstændigt erhvervsdrivende eller en lønmodtager.

Selvom det vurderes, at indkomsten kan beskattes efter interne regler, kræver det også, at der tages højde for internationale regler, før det kan afgøres om indkomsten skal beskattes i Danmark. Det gælder særligt, hvor indkomsten også vedrører et andet land, hvis lønnen f.eks. udbetales af en udenlandsk arbejdsgiver, eller hvis der er tale om en dansk arbejdsgiver som udbetaler løn til en lønmodtager, som f.eks. arbejder fra et andet land, eller som både har bopæl her i landet og i et andet land.

2.1 Skattepligt til Danmark

Når det skal vurderes om der er skattepligt til Danmark, skelnes der mellem selskaber, også kaldt juridiske personer, og fysiske personer. I Danmark vurderes det om fysiske personer har skattepligt, ud fra om de har bopæl eller har taget ophold i landet, mens der ved selskaber ses på om de er registeret her i landet eller har ledelsessæde i Danmark. Når der er tale om indkomst for fysiske personer anvendes Kildeskatteloven for at vurdere skattepligten, og når der er tale om selskaber anvendes Selskabsskatteloven.

I Thøger Nielsens bog Indkomstskat II fra 1972, har han beskrevet, at fælles for både juridiske og fysiske personer gælder der generelt 3 betingelser for, at der kan rejses et skattekrav efter dansk ret. Det første omhandler, at skattesubjektet har den nødvendige skatteretsevne. Den anden betingelse omhandler, at der skal være tale om et selvstændigt skattesubjekt, som ikke sambeskattes med et andet skattesubjekt. Den sidste betingelse er, at skattesubjektet eller deres økonomiske aktivitet skal have en vis tilknytning til den skat, som det vedrører. Ved fysiske personer er de to første betingelser altid opfyldt, og det er derfor den sidste betingelse, omkring tilknytningskravet, som er relevant ved fysiske personer.²² Den subjektive skattepligt for fysiske personer i dansk skatteret har derfor i særlig grad fokus på, hvornår der er tilknytning til Danmark. Tilknytningskriterieret og den subjektive

²² Bolander, et al., 2023, s. 820-821

skattepligt er særligt relevant, når det handler om den del af den danske skatteret, som kaldes for udenlandsskatteret, hvor et skattesubjekt har tilknytning til mere end et land.²³

Fysiske og juridiske personer kan både være fuldt skattepligtig og begrænset skattepligtig til Danmark. Det har stor betydning for omfanget af beskatningen om man er fuldt eller begrænset, men det har også betydning for, hvorvidt man kan anvende lempelsesreglerne i både international og national ret.

2.1.1 Ubegrænset skattepligt til Danmark som fysisk person

Fysiske personers subjektive skattepligt til Danmark defineres i KSL §1 og §2. Hovedreglen i KSL §1 er, at fysiske personer, som har bopæl i Danmark, er ubegrænset skattepligtige til Danmark. Yderligere er der også et krav til, at man har taget varigt ophold jf. KSL §7, stk. 1.

Bopælskravet omhandler en vurdering af om den fysiske person har bopæl i Danmark, og dermed om de har bolig til rådighed efter bestemmelserne KSL §1, stk. 1, nr. 1. Det er nødvendigt at definere, hvad der skal forstås ved bopæl, da det ikke er defineret i bestemmelsen. Definitionen må derfor vurderes ud fra forarbejderne og praksis. Det fremgår i forarbejderne til Kildeskatteloven, at bopælskriteriet skal vurderes på samme måde, som man gør i SL. I forarbejderne står der at *"Ved afgørelsen af, om denne betingelse er opfyldt, følges hidtidig praksis, dvs. at der navnlig lægges vægt på, om den pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet at han agter at have hjemsted her"*²⁴. Bopælskriteriet vurderes derfor ud fra objektive og subjektive kriterier. Det ene er et objektive kriterium, som beror på hvorvidt den fysiske person har en helårsbolig til rådighed i Danmark jf. Skatterådets udtalelse i SKM 2016.557.SR. For at bopælskravet er opfyldt, kræver det, at boligen egner sig som bolig jf. bl.a. SKM 2013.543.ØLR, samt at rådigheden skal være af en vis tidsmæssig udstrækning. Helt korte rådighedsperioder vil derfor ikke anses som tilstrækkeligt jf. bl.a. SKM 2022.154.SR. Det afgørende for at opfylde betingelsen er derfor de faktiske boligforhold, og ikke hvorvidt man opfylder formelle forhold, som f.eks. om man er registeret i folkeregisteret på adressen. Det vil typisk være i situationer, hvor man fraflytter en

²³ Bolander, et al., 2023, s. 819 ff.

²⁴ CIRK 1988-11-04 nr. 135

bolig, der kan opstå tvivl, hvilket særligt er relevant for fysiske personer, som ønsker at anvende lempelsesreglerne i LL. Det er som udgangspunkt skattesubjektet, som har bevisbyrden for om det objektive bopælskriterie er opfyldt, og dermed om skattesubjektet skal anses som fuldt skattepligtig til Danmark. Det er afgørende for bevisbyrden om den fysiske person kan godtgøre, at de har etableret bolig i et andet land, og dermed er blevet skattepligtig til dette land i stedet for Danmark jf. SKM 2016.367.BR.²⁵ Det betyder, at hvis man ved fraflytning forsat har rådighed over en helårsbolig i Danmark, så vil man forsat anses som ubegrænset skattepligtig efter det objektive bopælskrav. Hvis man vælger at udleje sin bolig ved fraflytning, gælder der en 3-års regel for, at man kan ophøre med at være ubegrænset skattepligtig efter KSL §1, stk. 1, nr. 1. jf. TfS.1992.316 H. Det betyder, at man skal udleje sin bolig uopsigeligt i en periode på mindst 3 år for, at man vil anses som afskåret fra at have bolig til rådighed, og dermed ophøre med at være ubegrænset skattepligtig.

Der er ligeledes et subjektivt kriterie for bopælskravet, som indebærer, at personen har tilkendegivet at ville have hjemsted i Danmark jf. bl.a. SKM 2013.543.ØLR.²⁶ Dette kriterie kan have stor betydning, når det kommer til fysiske personer, som arbejder i et andet land, og køber bolig her. Det subjektive kriterie kan nemlig medføre, at ens ubegrænset skattepligt til Danmark ophører til trods for, at man forsat har adgang til helårsbolig i Danmark. Dette var bl.a. tilfældet i U 1982.708.Ø og TfS 1986.299.Ø, hvor skatteyderne forsat opfyldte det objektive bopælskriterium, fordi de havde adgang til helårsbolig, men da de havde fået fuldtidsjob i et andet land, kom domstolen frem til, at de havde opgivet deres bopæl i Danmark.

Udover bopælskravet er der også krav om, at den fysiske person har taget varigt ophold i Danmark jf. KSL §7, stk. 1. Selvom en fysisk person har bopæl i Danmark, skal de også have taget ophold før skattepligten indtræder, og de kan anvende de danske lempelsesregler. Opholdet må ikke være kortvarigt eller udgøre ferie eller lignende. Praxis peger på, at det ikke længere er kortvarigt, hvis der er tale om 3 uafbrudte måneder eller 180 dage i en 12 måneders periode jf. SKD.1972.21.139.²⁷ Kravet i KSL §7, stk. 1, gør det særligt relevant at sondre mellem om der er tale om tilflyttere eller fraflyttere, da fysiske personer som udgangspunkt godt kan eje helårsbolig i Danmark i flere år, men

²⁵ Bolander, et al., 2023, s. 822 ff.

²⁶ Bolander, et al., 2023, s. 822 ff.

²⁷ Bolander, et al., 2023, s. 832

uden at blive ubegrænset skattepligtig. Det skyldes, at hvis man som tilflytter ikke har taget ophold jf. KSL §7, stk. 1, så vil man heller ikke kunne blive ubegrænset skattepligtig jf. henholdsvis KSL §1 og KSL §7, stk. 1.

Når der er tale om medarbejdere som udstationeres, vil det typisk være problemstillingen omkring, hvorvidt man har opgivet sin ubegrænset skattepligt, fordi man anses som fraflyttet, fordi man ikke opfylder bopælskravet. Ved fraflytning vil det typisk være det objektive bopælskriterie i KSL §1, som er særligt relevant, og ved tilflytning vil det være det subjektive bopælskriterie KSL §1 og kriteriet omkring ophold i KSL §7, stk. 1, som er særligt relevant. Ved tilflytning skal skat derfor bevise skattepligten, og ved fraflytning skal skatteyderen bevise, at de ikke længere er ubegrænset skattepligtige.

Opfylder den fysiske person kravene om bopæl jf. KSL §1, stk. 1, nr. 1, og har de taget varigt ophold efter reglerne jf. KSL §7, stk. 1, anses den fysiske person som fuldt skattepligtig person til Danmark jf. KSL §1.

Der er yderligere en række særømråder, hvor fysiske personer også anses som fuld skattepligt til Danmark efter KSL §1. Det gælder situationer, hvor den fysiske person sejler på et skib, som er registreret i Danmark. Jf. KSL §1, stk. 1 nr. 3 anses fysiske personer som fuld skattepligtig til Danmark, hvis man er statsborger i Danmark, og er de statsborger et andet sted, vil den fysiske person være begrænset skattepligtig. Der gælder ligeledes særregler, hvor en fysisk person er udsendt til udlandet af staten, som f.eks. hvis personen er udsendt af staten til at sidde på en ambassade, og varetage opgaver for den danske stat. I sådanne situationer vil den fysiske person også være skattepligtig til Danmark jf. KSL §1, stk. 1 nr. 4, selvom de andre kriterier ikke er opfyldt.

Reglerne for ubegrænset skattepligt kan ikke stå alene, når det skal vurderes, om en fysisk person er ubegrænset skattepligtig til Danmark, da bestemmelserne bør sammenholdes med reglerne i de DBO'er, som Danmark har indgået. Her vil man typisk behandle reglerne om dobbeltdomicil i art. 4 i DBOen.

2.2 Skattepligtig indkomst

Hvad der defineres som skattepligtig indkomst efter danske regler, og dermed hvad som skal indregnes i en skatteydere bruttoindkomst behandles i SL §§4 og 5. SL §4 behandler, hvad som er omfattet, mens §5 omfatter en negativ afgrænsning af, hvad der ikke har karakter af skattepligtig indkomst efter danske regler.

I den danske personskattelov skelnes der mellem en række forskellige indkomsttyper; Skattepligtig indkomst, personlig indkomst, kapitalindkomst og aktieindkomst. De to overordnede indkomstformer i den danske personskattelov er skattepligtig indkomst og aktieindkomst, da personlig indkomst og kapitalindkomst er omfattet af den skattepligtige indkomst. Det gælder, at under den skattepligtige indkomst medregnes alt, som ikke anses som aktieindkomst efter PSL §4a.

Den skattepligtige indkomst opdeles, som nævnt, i personlig indkomst og kapitalindkomst. Den personlige indkomst defineres i PSL §3, og omfatter alt skattepligtig indkomst, som ikke anses som kapitalindkomst efter PSL §4. Lønindkomst er omfattet af den personlig indkomst, ligesom indtægter fra selvstændig erhvervsvirksomhed, pensionsindtægter, samt en række sociale bidrag bl.a. SU og kontanthjælp.²⁸

2.2.1 Globalindkomstprincippet

I Danmark opgøres indkomstbeskatning af fysiske personer efter globalindkomstprincippet. Globalindkomstprincippet er defineret i SL §4, og er en af de meste centrale bestemmelser, når det gælder den danske udlandsskatteret.²⁹ Bestemmelsen henviser til, at personer som, ifølge lovgivning, anses som fuldt skattepligtige til Danmark, er skattepligtige af deres samlede indkomst, uanset om det er indkomst her fra landet eller fra andre lande. Det vil sige, at indkomst som en skattepligtig person har erhvervet, i eller fra udlandet, skal medregnes i den samlede skattepligtige indkomst, uanset hvordan indkomsten er, eller vil blive behandlet i det land, hvor indkomsten stammer fra.³⁰

²⁸ CIR 1994-04-07 nr. 129

²⁹ Michelsen, et al., 2017, s. 40

³⁰ Bolander, et al., 2023, s. 161-162

Territorialindkomstprincippet er modsætningen til globalindkomstprincippet. Ved brug af dette princip beskatter landet kun indkomster, som stammer fra samme land. I 2005 indførte man i Danmark en begrænsning af globalindkomstprincippet i form af et begrænset territorialbeskatningsprincip for selskaber m.v. og for fonde m.v., jf. SEL §8, stk. 2 og FBL §3, stk. 1, når der er tale om indkomst fra faste driftssteder og faste ejendomme i udlandet.

Fordi Danmark bruger globalindkomstprincippet på lønindkomster, vil der være situationer, hvor lønmodtageren er skattepligtig i flere lande. Det vil typisk være tilfældet, hvis det er løn fra et udenlandsk selskab, og kildelandet har lignende regler, som dem vi kender i KSL §2, omkring begrænset skattepligt. I sådanne tilfælde vil der være en dobbeltbeskatningssituation. Det kan også være i situationer, hvor en lønmodtager arbejder for et dansk selskab, men er bosat i udlandet, og derfor kan være begrænset skattepligtig til Danmark. Disse situationer forsøger Danmark at undgå eller begrænse ved at regulere det i national lovgivning eller ved at indgå DBO'er.³¹

2.3 Lønindkomst

Det gælder for både lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, at skattepligtig indkomst som udgangspunkt skal opgøres efter SL §§4-6. I SL §4 angives, hvilke indkomstkategorier, som er omfattet af indkomstbegrebet i den danske skattelovgivning. Lønindkomst defineres som vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. Når der er tale om en lønmodtager, vil indkomsten fra arbejdsgiveren derfor typisk anses som lønindkomst. Det er uden betydning om arbejdsgiveren er i den private eller offentlige sektor.³²

Lønindkomst omfatter ikke kun de almindelige indtægter en lønmodtager kan modtage fra arbejdsgiveren som løn, pension og feriegodtgørelse, men også særlige udbetalinger som f.eks. en bonus eller et gratiale. Det er uden betydning for skattepligten om lønindkomsten udbetales kontant eller i form af naturlydelser eller økonomiske fordele, også kaldt personalegoder. Personalegoder anses nemlig, som udgangspunkt, for skattepligtige efter SL §4 uanset, hvordan de fremtræder.

³¹ Bolander, et al., 2023, s. 161-162

³² Bolander, et al., 2023, s. 383 ff.

Personalegoder er specificeret i LL §16, stk. 1. Her fremgår det, at alle former for personalegoder, hvor medarbejderen modtager naturalydelser eller formuegoder, som medfører et sparet privatforbrug og hvor medarbejderen har adgang til vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder som f.eks. en bil, anses for lønindkomst, og er derfor omfattet af den skattepligtige indkomst. I sagen SKM2008.784.SR havde arbejdsgiveren udloddet gevinster i form af kontanter og fysiske gaver til medarbejdere med få sygedage. Skatterådet vurderede i sagen, at medarbejderne skulle beskattes af værdien af gevinsterne.³³ Lønindkomst er derfor skattepligtig uanset om det er kontante betalinger, eller om der er tale om betaling i naturalier eller økonomiske fordele, og vil være omfattet af LL §33A.

2.4 Lønmodtager eller erhvervsdrivende

For at kunne vurdere, om der er tale om lønindkomst kræver det, at der sondres mellem, om der er tale om en lønmodtager eller en selvstændig erhvervsdrivende. Det skyldes, at det kun er, når fysiske personer agerer i sin egenskab af at være lønmodtager, at en indkomst kan defineres som lønindkomst. Hvis den fysiske person agerer i sin egenskab af at være selvstændig erhvervsdrivende, vil indkomsten anses som erhvervsindkomst. Det kan have stor betydning for beskatningen af indkomsten, samt retten til lempelse i beskatningen af indkomsten, om indkomsten anses som lønindkomst eller som erhvervsindkomst.

I Danmark er det ikke ved lov afgrænset, hvornår en fysisk person anses som erhvervsdrivende, og hvornår de anses som lønmodtager. I forarbejderne til skattelovgivning fremgår det dog, at *"Afgrænsningen skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningens område, spørgsmålet er relevant"*. Skatteministeriet har derfor i cirkulæret CIR nr. 129 af 04/07/1994, valgt at definere begreberne og fastsætte nogle retningslinjer for, hvornår et skattesubjekt skal anses som henholdsvis lønmodtager eller erhvervsdrivende. Selvom cirkulæret er cirka 30 år gammelt, så anvendes definitionerne og retningslinjerne i cirkulæret forsat i dag. Højesteret henviste i 2023 til cirkulæret i sagen SKM2023.13.HR. Sagen omhandlede en hollandsk virksomhed, som havde hyret omkring 100 dykkere til udførelse af et offshore-projekt i Nordsøen. I sagen henviste Højesteret til, at jf. UfR 1996.1027 H og UfR 2008.861 H, så skal afgrænsningen

³³ Bolander, et al., 2023, s. 383 ff.

mellem lønmodtagere, og selvstændige erhvervsdrivende inden for skattelovgivningens område, ske efter de kriterier, som er angivet i pkt. B. 3.1.1. i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven. Det må derfor antages, at definitionerne i cirkulæret er de mest retvisende og gældende.

Lønmodtager

Ifølge cirkulæret skal et skattesubjekt anses som lønmodtager, når der er tale om vederlag modtaget for personligt arbejde i et tjenesteforhold, hvor der udføres arbejde efter arbejdsgiverens anvisning og for at arbejdet udføres for arbejdsgivers regning og risiko.³⁴

Selvstændig erhvervsdrivende

Et skattesubjekt anses, ifølge Cirkulæret, som selvstændig erhvervsdrivende, når der udøves virksomhed af økonomisk karakter med det formål at skabe overskud, og der er tale om arbejde for egen regning og risiko. Samtidig er det en forudsætning, at virksomheden udøves nogenlunde regelmæssigt, og at der ikke kun er tale om korte perioder, samt at der ikke er tale om virksomhed af underordnet karakter og omfang.³⁵

Ved tvivlssituationer

Fælles for de to definitioner er, at der er fokus på, om arbejdet udføres for egen regning og risiko, samt om skattesubjektet er underlagt at følge anvisninger. I tilfælde hvor det ikke kan afgøres, hvorvidt der er tale om en lønmodtager eller en erhvervsdrivende, ud fra definitionerne i cirkulæret, henvises der til, at det skal afgøres på baggrund af en samlet vurdering af den, som udfører arbejdet, og den som arbejdet udføres for.³⁶

Noget af det som der, ifølge cirkulæret, kan tale for, at der er tale om en lønmodtager er bl.a. instruktionsbeføjelserne hos den som arbejdet udføres for.³⁷ Det betyder, at det er afgørende at vurdere, hvem som definerer, hvornår og hvordan arbejdet skal udføres, samt hvem som fører tilsyn

³⁴ CIR 1994-04-07 nr. 129

³⁵ CIR 1994-04-07 nr. 129

³⁶ CIR 1994-04-07 nr. 129

³⁷ CIR 1994-04-07 nr. 129

med arbejdet. Der vil være situationer, hvor der godt kan være tale om et lønmodtagerforhold, selvom det er indkomstmodtageren, som tilrettelægger arbejdet, men typisk vil det at være underlagt instruktionsbeføjelser tale for, at der er tale om en lønmodtager.

Cirkulæret pointerer, at ingen af de listede forhold kan være afgørende i sig selv, og det vil være forskelligt, hvor stor betydning de har alt efter situationen. Det skal derfor altid bero på en samlet vurdering af alle relevante forhold.³⁸ Der er derfor ikke en klar definition af, hvornår fysiske personer vil anses som lønmodtager, og hvornår de anses som selvstændig erhvervsdrivende, men det er op til skattemyndigheden eller domstolen i den konkrete sag at afgøre det. Det er således altid op til den individuelle skattemyndighed at fortage en vurdering, uanset om spørgsmålet har været behandlet i en anden skattemyndighed. Det betyder, at de forskellige skattemyndigheder har mulighed for at definere en lønmodtager og en selvstændig erhvervsdrivende forskelligt. Der er ikke en ensrettet definition i den danske skatteret af, hvornår fysiske personer anses som henholdsvis lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende.

3. Internationale forhold og dobbeltbeskatningsoverenskomst

Selvom en indkomst anses som lønindkomst, og det kan afgøres, at den kan beskattes i Danmark efter de danske regler, er det relevant at vurdere, om der er andre lande, som vil beskatte samme indkomst. Såfremt der er andre lande, som ønsker at beskatte indkomsten, vil lønmodtageren risikere, at der opstår dobbeltbeskatning af indkomsten. Lønmodtageren vil i visse situationer kunne undgå dette, hvis der enten er en DBO mellem landene, eller hvis der er interne regler i et af landene, som lemper beskatningen af indkomsten.

Generelt gælder det for den internationale skatteret, at det er reguleret af en række forskellige regelsæt, bl.a. national skatteret, udlandsskatteret, DBO'er og EU-retten. International skatteret defineres som "*... de retsregler, der regulerer en problemstilling, hvori en skatteyder personligt eller økonomisk har tilknytning til to eller flere lande*"³⁹. Det er derfor bestemmelsernes genstand og ikke oprindelse, som er relevant for, om det er omfattet af international skatteret. Den internationale

³⁸ CIR 1994-04-07 nr. 129

³⁹ Michelsen, et al., 2017, s. 38

skatteret adskiller sig fra den internationale privatret ved, at et lands myndighed ikke kan blive pålagt at anvende andre landes internretlige skatteregler. Der kan dog være situationer, hvor en DBO får samme indvirkning. Det er bl.a. tilfældet, hvor den internretlige retsstilling afhænger af anvendelsen af en DBO, som bl.a. er tilfældet i KSL §1, stk. 2 omkring situationer, hvor Danmark anses som kildeland i henhold til DBOen, og hvordan det påvirker Danmarks ret til beskatning af fysiske personer. Bestemmelsen ændrer ikke på, at den fysiske person forsat vil anses som ubegrænset skattepligtig til Danmark, men det betyder, at man kun vil kunne få fradrag for udgifter, som kan henføres til indkomst, der kan beskattes af Danmark efter overenskomsten.

Som resultat af globalindkomstprincippet beskattes alle indkomster i Danmark, når man er ubegrænset skattepligtig jf. KSL §1, mens udenlandske skatteydere kun beskattes af indkomst, som er tilknyttet til Danmark jf. KSL §2, som nævnt tidligere. Princippet stemmer overens med det generelle princip i OECD's MDBO og i størstedelen af de danske DBO'er, hvor domicillandet har fortrinsret til beskatning af indkomster jf. Art. 21, som giver domicillandet beskatningsretten for indkomster, som ikke er omfattet af overenskomsten.⁴⁰

3.1 Domicilland og kildeland

I den internationale skatteret anvendes begreberne domicilland og kildeland til at afgrænse, hvem som har beskatningsretten. Domicilland skal forstås, som det land hvor skatteyderen er skattemæssigt hjemmehørende. Kildelandet skal forstås som det land, hvor den skattemæssige indkomst stammer fra, altså det land hvor indkomsten optjenes og erhverves.⁴¹

Jf. art. 4, stk. 1 i OECDs MDBO, har man hjemmehør, når man efter interne regler er skattepligtig grundet bopæl eller hjemsted. For at kunne afgøre en fysisk persons hjemmehør kræver det derfor, at man først fortolker, hvilke landes interne regler, som anser den fysiske person for hjemmehørende eller for at have bopæl. Efter danske regler skal dette afgøres i KSL §1 for fysiske personer og alle fysiske personer, som opfylder reglerne heri, vil derfor have hjemmehør i Danmark efter reglerne i DBO'erne. At hjemmehør skal afgøres efter en fortolkning af interne regler medfører, at der vil være

⁴⁰ Michelsen, et al., 2017, s.52-53

⁴¹ Bolander, et al., 2023, s. 1194-1196

situationer, hvor en fysisk person vil anses for hjemmehørende i mere end et land, og dermed vil der være flere lande, som vil kunne anses som domicilland.

Det er kun i tilfælde, hvor kildelandet og domicillandet ikke er samme land, eller hvor flere lande mener, at en skatteyder har hjemmehør, og dermed domicil i landet, at det vil være nødvendigt at anvende DBOen.

3.2 Dobbeltdomicil

Situationen hvor flere lande mener, at skatteyderen er hjemmehørende i deres land, kaldes for dobbeltdomicil. Situationen løses ved brug af dobbeltdomicilklausuler, som typisk findes i art. 4 i DBO'erne.⁴² Klausulerne afgør i hvilket land det pågældende skattesubjekt har sit hoveddomicil. Med andre ord medfører anvendelsen af en dobbeltdomicilklausul, at det ene land efter overenskomsten får status som domicilland, og det andet land får status som kildeland. Det land, der i medfør af dobbeltdomicilklausulen i art. 4 får status som kildeland, vil efter overenskomsten kun være berettiget til at beskatte, i det omfang overenskomsten tildeler kildelandet beskatningsretten. I henhold til intern dansk ret vil en skatteyder dog bevare sin status som ubegrænset skattepligtig til Danmark, selvom Danmark anses som kildelandet efter DBOen.⁴³

Art. 4, stk. 1 i OECDs MDBO bestemmer, som nævnt ovenfor, at man har hjemmehør i en stat, når man efter interne regler er skattepligtig grundet bopæl eller hjemsted. Bestemmelsen definerer ligeledes, at man ikke vil blive anset som hjemmehørende efter MDBO'en, hvis man kun er skattepligtig af indkomst fra kilder i landet, som i dansk ret betegnes som begrænset skattepligt jf. KSL §2 for fysiske personer. I tilfælde hvor flere stater mener den fysiske person har hjemmehør i staten, vil der være tale om dobbeltdomicil. For fysiske personer skal det, jf. OECDs MDBO Art. 4, stk. 2, afgøres ud fra 4 regler, som skal fortolkes autonomt. (1) Det første forhold, som kan afgøre, hvor en fysisk person er hjemmehørende efter MDBO'en er, hvor personen har *fast bolig til rådighed* jf. Art. 4, stk. 2, litra a. Dette forhold må ikke forveksles med bopælskravet i Kildeskatteloven, da der ikke skal anvendes national ret ved dobbeltdomicil. Kommentarerne til MDBO'en henviser i stedet

⁴² Michelsen, et al., 2017, s. 42

⁴³ Bolander, et al., 2023, s. 1194-1196

til, at enhver form for bolig vil kunne opfylde reglen, da det afgørende nemlig er boligens varige karakter. Det betyder, at den fysiske person skal have boligen til rådighed i et omfang, som kan anses for kontinuerligt og til enhver tid. At man har bolig til rådighed lejlighedsvis eller for korte perioder, hvis man f.eks. er på ferie, forretningsrejse eller deltager i et kursus, vil derfor ikke opfylde reglen. Det samme gælder, hvor man ejer en bolig i staten, men har lejet den ud.⁴⁴ Her adskiller bopælskravet sig bl.a. fra Kildeskatteloven, hvor der er meget højere krav til lejeperioden og karakteren af udlejning, før det vil medføre, at man ikke længere har bolig til rådighed. Har en fysisk person fast bolig til rådighed i begge lande eller i ingen af landene, skal den første regel vurderes ud fra, hvor den fysiske person har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser, også kaldt for centrum for livsinteresser. Her vil det ofte være forhold som, hvor man arbejder, og hvor man har sin familie.⁴⁵ Det er generelt svært at foretage denne vurdering, og det ses derfor i praksis, at man ofte vil gå direkte til det næste forhold i stedet. (2) Den næste regel omhandler, hvor den fysiske person har sit *sædvanlige ophold* jf. Art. 4, stk. 2, litra b. Det afgøres ved at se på, hvor personen opholder sig mest i en repræsentativ periode. Længden af perioden er ikke fastslået i bestemmelsen, men jf. kommentarerne skal det være en tilstrækkelig lang periode, hvor det er muligt at vurdere opholdenes varighed og regelmæssighed, samt hvordan de passer i personens fastlagte livsvaner. Det skal dermed sikres, at der ikke er tale om forbigående ophold.⁴⁶ (3) Kan en fysisk persons hjemmehør ikke afgøres ud fra, hvor de har deres sædvanlige ophold, ser man på, hvor de har statsborgerskab jf. Art. 4, stk. 2, litra c. Har den fysiske person i begge stater eller i ingen af staterne, er den sidste løsning, at staterne skal forhandle jf. Art. 4, stk. 2, litra d. Der er således et krav om, at staterne skal gå til forhandling og komme til enighed, da det ellers vil være for indgribende for privatpersoner.

Når det er afgjort, hvilket land som den fysiske person skal anses som hjemmehørende i, vil staterne derefter kunne afgøre beskatningsretten efter MDBO'en.

⁴⁴ OECDs modeloverenskomst 2017; kommentarerne til art. 4, punkt 13

⁴⁵ OECDs modeloverenskomst 2017; kommentarerne til art. 4, punkt 15

⁴⁶ OECDs modeloverenskomst 2017; kommentarerne til art. 4, punkt 19 og 19.1

3.3 Dobbeltbeskatning af lønindkomst

International dobbeltbeskatning kan opstå på mange måder, men når der er tale om dobbeltbeskatning af lønindkomst gælder det særligt følgende situationer; En fysisk person er bosat i Danmark, og er ubegrænset skattepligtig efter reglerne i KSL §1. Danmark er derfor domicilland, og beskatter alle indkomster jf. globalindkomstprincippet i SL §4. Den fysiske persons lønindkomst er dog optjent i et andet land, som dermed er kildeland for lønindkomsten. Det andet land beskatter også lønindkomsten, da de har nationale bestemmelser, som ligner dem vi har i Danmark i KSL §2, om begrænset skattepligt. Der opstår derfor uenighed om, hvem som har beskatningsretten, og hvis ikke der er aftalt noget mellem landene, vil lønmodtageren risikere at skulle betale skat af samme lønindkomst to gange. Der kan ligeledes opstå international dobbeltbeskatning, hvis en fysisk person har bopæl (hjemsted) i mere end et land. Hvis ikke der er en DBO mellem landene ville det føre til, at skatteyderen bliver genstand for to gange beskatning efter reglerne om ubegrænset skattepligt, fordi de kan risikere, at de efter intern ret har hjemmehør i begge lande.

Disse problemstillinger kan løses ved hjælp af DBO'er og dobbeltdomicilklausuler, samt ved interne lempelsesregler.

3.4 Dobbeltbeskatningsoverenskomster

En DBO er en aftale mellem to lande omkring, hvilket land som har beskatningsretten til bestemte typer af indkomst i bestemte situationer, hvor begge landes nationale regler giver dem hjemmel til at beskatte indkomsten, og det er dermed folkeretlige regler.⁴⁷ Generelt gælder det, at et af formålene med en DBO er at sikre, at beskatningsretten fordeles retfærdigt mellem kildelandet og domicillandet. Formålet med DBO'erne er således også at undgå dobbeltbeskatning på indkomster for, at beskatning ikke bliver en hindring for den internationale handel. International dobbeltbeskatning defineres ifølge OECD som: *"... påligning af sammenlignelige skatter i to (eller flere) stater hos den samme skatteyder på det samme grundlag og for samme perioder"*⁴⁸. For at der er tale om international dobbeltbeskatning kræver det derfor, at der er to eller flere lande, som ønsker at pålægge beskatning samt, at der er tale om det samme skattesubjekt og skatteobjekt, at

⁴⁷ Bolander, et al., 2023, s. 1190

⁴⁸ OECDs modeloverenskomst 2017; kommentarerne til overenskomsten, punkt 1

beskatning skal være for den samme beskatningsperiode, beskatningsperioden skal kunne identificeres og slutligt skal der være tale om sammenlignelige skatter. Det vil normalt være nævnt direkte i DBO'en, hvilke skatter den finder anvendelse på. Derved vil der også i almindelighed være taget stilling til, om skatterne er sammenlignelige, og det er derfor typisk de andre forhold, som giver problemer og tvister.

3.4.1 Beskatning af lønindkomst efter OECDs modeloverenskomst

I art. 15 i OECDs MDBO behandles, hvordan beskatningsretten af lønindkomst fordeles. Art. 15 er sekundær ift. art. 16 om bestyrelses honorar, art. 18 om pension og lignende vederlag og art. 19 om gage, løn og andet lignende vederlag fra en politisk underafdeling eller fra en lokal myndighed. Art. 15 anvendes derfor kun, hvor en af disse 3 bestemmelser ikke gælder, og vil derfor hovedsageligt anvendes ved lønindkomst fra en privat arbejdsgiver.⁴⁹ Bestemmelserne i art. 15, stk. 3 omfatter ligeledes en undtagelse til hovedreglen, som omhandler løn, gage og andet vederlag erhvervet af besætningsmedlemmer på skibe eller luftfartøjer i international trafik.

Når man i art. 15, stk. 1 anvender definitionen gage, løn og lignende vederlag skal det forstås bredt, og omfatter bl.a. også aktieoptioner og personalegoder.⁵⁰ Definitionen minder i bred forstand om den, der anvendes for lønindkomst i dansk skatteret. Art. 15 omfatter dog ikke pension, da det er omfattet af art. 18, hvilket adskiller sig fra den danske definition.

Art. 15, stk. 1, 1 pkt. tildeler som hovedregel den eksklusive beskatningsret til domicillandet. Undtagelsen hertil er i tilfælde hvor arbejdet, som der betales løn eller anden vederlag for, er udført i en anden stat. I så fald vil det være det land, hvor arbejdet er udført, som har beskatningsretten, hvilket vil være kildelandet jf. art. 15, stk. 1, 2. pkt. Ifølge kommentarerne til MDBO'en, så er det vigtigste for fordeling af beskatningsretten efter art. 15, stk. 1, hvor lønmodtageren fysisk befinder sig mens arbejdet, som der modtages indkomst for, udføres. Det har derfor heller ingen betydning, om det arbejde, der udføres, skal anvendes i et andet land, eller hvornår lønnen udbetales.⁵¹ Domicillandet vil dog forsat have beskatningsretten, hvis betingelserne i art. 15, stk. 2, er opfyldt.

⁴⁹ Bolander, et al., 2023, s. 1201

⁵⁰ OECDs modeloverenskomst 2017; kommentarerne til art. 15, punkt 2 ff.

⁵¹ OECDs modeloverenskomst 2017; kommentarerne til art. 15, punkt 1

Betingelserne er, at lønmodtageren ikke opholder sig i den anden stat i mere end 183 dage i en 12 måneders periode jf. art. 15, stk. 2, litra a samt, at arbejdet er udført for en arbejdsgiver, der ikke har hjemmehør i den anden stat jf. art. 15, stk. 2, litra b, og arbejdet ikke er udført for en arbejdsgiver med fast driftssted i den anden stat jf. art. 15, stk. 2, litra c.

Den første betingelse omhandler lønmodtagerens ophold i kildelandet. Reglen betyder, at for at domicillandet får beskatningsretten, må lønmodtageren ikke opholde sig i kildelandet i mere end 183 dage i en eller flere perioder. Det gælder, at afbrudte døgn også tæller med, og derfor vil halve dage, f.eks. rejsedage også tælle med. Betingelsen indeholder ligeledes et kriterie om, at 183-dags reglen ikke må overstiges i nogen 12 måneders periode. Det betyder, at reglen ikke følger skatteåret, men kan være enhver given 12 måneders periode, som enten slutter eller starter i det pågældende skatteår.⁵² De 183 dage skal, ifølge kommentarerne til MDBO'en, helt simpelt tælles som enhver dag, hvor lønmodtageren fysisk opholder sig i landet.⁵³ Den anden betingelse vil være opfyldt i alle tilfælde, hvor den som udbetaler lønnen, altså arbejdsgiveren, ikke har hjemmehør i kildelandet, hvor arbejdet udføres. Dette skal derfor afgøres efter bestemmelserne om hjemmehør for selskaber i MDBO'en art. 4, stk. 3. Den tredje betingelse er, at lønnen eller vederlaget ikke udbetales fra et af arbejdsgiverens faste driftssteder i kildelandet. Fast driftssted er defineret i art. 5 i MDBO'en. For at bestemmelsen er opfyldt kræver det både, at indkomsten udbetales af det faste driftssted, men samtidig også, at det arbejde der udføres, faktisk har relation til det faste driftssted. Det betyder, at arbejdsgiveren godt kan have et fast driftssted i kildelandet uden, at domicillandet mister beskatningsretten, så længe indkomsten ikke stammer fra det faste driftssted.⁵⁴

I tilfælde hvor alle tre betingelser er opfyldt, vil det forsat være domicillandet, som har den eksklusive beskatningsret. Det er derfor afgørende for beskatningsretten efter OECDs MDBO, hvor arbejdet udføres, hvor længe lønmodtageren opholder sig i det land, hvor arbejdet udføres og hvor arbejdsgiveren, som udbetaler lønnen, har hjemmehør.

⁵² OECDs modeloverenskomst 2017; kommentarerne til art. 15, punkt 4.1

⁵³ OECDs modeloverenskomst 2017; kommentarerne til art. 15, punkt 4.2

⁵⁴ OECDs modeloverenskomst 2017; kommentarerne til art. 15, punkt 7

4. Lempelse af beskatningen af lønindkomst

Som lønmodtager kan man være berettiget til lempelse i beskatningen af lønindkomst. Det gælder særligt i tilfælde, hvor der er tale om dobbeltbeskatning af lønindkomsten. Dobbeltbeskatning kan nemlig undgås i situationer, hvor de internretlige regler er lavet på en sådan måde, at kun ét land har til hensigt at beskatte en indkomst eller formue. Dette vil være tilfældet, hvis det ene land i en potentiel dobbeltbeskatningskonflikt kun beskatter indtægter, som stammer fra dette lands eget territorium, og dermed anvender territorialbeskatningsprincippet. I så fald vil dette land, som domicilland, ikke kræve beskatning af indtægter fra et andet land. I tilfælde hvor Danmark er kildeland, vil det i sådanne tilfælde kun være Danmark, som bruger globalindkomstprincippet, der beskatter lønindkomsten. Man vil også kunne undgå dobbeltbeskatning, hvis et land i interne skattelovgivning giver såkaldt kildelandsafkald på beskatning af indtægter, der ikke stammer fra dette lands territorium, jf. KSL §2 og SEL §2 modsætningsvis.⁵⁵

Hvis ikke der er interne regler, der giver afkald på beskatningsretten og både domicil- og kildelandet beskatter, vil en dobbeltbeskatning udelukkende kunne undgås ved, at der enten er hjemmel i national ret eller i en DBO, til at fordele beskatningsretten, eller hvis der er aftalt en lempelsesregel mellem landene.

4.1 Lempelsesmetoder

Der kan ske lempelse af dobbeltbeskatning efter to metoder. Den ene metode kaldes for creditmetoden og den anden kaldes for eksemptionslempelse. Lempelse efter creditmetoden indebærer, at domicillandet forsat beskatter alle skatteyderens indkomster, men samtidig lader skatteyderen fradrage beskatningen betalt i kildelandet i den skat, som skal betales i domicillandet.

⁵⁵ Michelsen, et al., 2017, s.49 ff.

Creditmetoden findes i to forskellige versioner kaldt for ordinær credit og fuld credit. Ordinær credit betyder, at den udenlandske indkomst beskattes i Danmark, men at der gives fradrag for den skat, der betales i det andet land, men dog med et maksimum, som enten bestemmes ud fra lempelsesbrøken eller efter den betalte skat i udlandet. Lempelsesbrøken er defineret som $\frac{DANSK\ SKAT \times LEMPELSESBERETTIGET\ INDKOMST}{GLOBALINDKOMSTEN}$. Dansk skat skal forstås som den skat, der vil blive pålagt, hvis der ikke var lempelse. Lempelsesberettiget indkomst skal forstås som den indkomst, som kildelandet, ifølge DBOen, er tillagt beskatningsret for, og globalindkomsten anses, som nævnt tidligere, som den samlede indkomst i domicil- og kildeland. Lempelsesbrøken er således et udtryk for det maksimale skattebeløb, som Danmark vil give fradrag for. Det vil altid være den af de to muligheder, som er mindst, der anvendes og dermed det mindst mulige fradrag. Det betyder samtidig, at en skatteyder kun kan fradrage den udenlandske betalte skat i domicillandet, hvis den udenlandske skat ikke overstiger den beskatning, som der pålægges i domicillandet. Den metode anvendes bl.a. i OECDs MDBO art. 23B og i LL §33.⁵⁶ Fuld credit betyder, at der gives fradrag i den danske beskatning, for skat der er betalt i domicillandet, uden en grænse. Skatteyderen kan derfor få fradrag for den udenlandske betalte skat, selvom den udenlandske betalte skat overstiger den skat, som domicillandet pålægger på den pågældende indkomst.⁵⁷

Lempelse efter eksemptionsmetoden er kendetegnet ved, at det land, som giver afkald på beskatningen, grundet interne bestemmelser eller DBO, ikke vil kunne inddrage den pågældende indkomst i skatteyderens samlede indkomstopgørelse i landet. Eksemptionslempelse findes, ligesom creditmetoden, i to forskellige versioner; fuld eksempion og eksempion med progressionsforbehold. Ved fuld eksempion udelades indkomsten i det andet land helt fra indkomstopgørelsen og den samlede skatteberegning. Denne metode anvendes ikke længere i Danmark og de danske dobbeltoverenskomster, men andre lande anvender den forsat. Dog anvendes der et modificeret globalindkomstprincip i Selskabsloven §8, stk. 2, en metode som har samme skatteretlige virkning som fuld eksempion. Den anden metode eksempion med progressionsforbehold findes både i en ny og en gammel udgave. Ved den gamle udgave medtages indkomst fra udlandet ved skatteberegningen, men det er kun den del af skatten for

⁵⁶ Michelsen, et al., 2017, s. 49-52 og Bolander, et al., 2023, s. 1204-1207

⁵⁷ Michelsen, et al., 2017, s. 49-52 og Bolander, et al., 2023, s. 1204-1207

globalindkomsten, som der kan henføres til indkomst i domicillandet, som der skal betales skat af. Formålet med metoden er at forhindre skatteomgåelse ved, at man flytter sine indkomstkilder ud af landet. Den gamle metode vil være at fortrække, hvor der er mulighed for at fremføre underskud fra det pågældende indkomstår eller tidligere indkomstår. Den nye metode adskiller sig fra den gamle metode ved, at man både inddrager indkomst fra udlandet i indkomstopgørelsen og i skatteberegningen. Det er denne metode, der anvendes i LL §33A.⁵⁸ For begge metoder gælder det, at størrelsen på den udenlandske skat er uden betydning, da skattelempelser udelukkende afhænger af størrelsen på den danske skat, der forholdsmæssigt beregnes af den udenlandske indkomst.

Den store forskel på creditlempelse og exemptionslempelse er derfor, hvorvidt indkomsten skal medregnes i den samlede indkomstopgørelse, og man derefter får fradrag for indkomsten, eller om domicillandet i stedet ser bort fra den udenlandske indkomst.

I Danmark er creditmetoden den dominerende lempelsesmetode. Det gælder både i interne lempelsesregler, som LL §33 og for lempelse i danske DBO'er. LL §33A er dog en undtagelse til det, da man her anvender exemptionslempelse i stedet.⁵⁹ LL §33A er en exemptionslempelse med progressionsforbehold. Det betyder, at den udenlandske indkomst indregnes i den skattepligtige indkomst i Danmark, og dermed bliver der både beregnet skat af den danske og den udenlandske indkomst. Lønmodtageren kan derfor både få fradrag for beskattningen af indkomst, som er betalt i et andet land, og for den danske skat. Dette gælder til trods for, at den udenlandske skat er mindre end den, der betales i Danmark, eller at der slet ikke pålægges skat i et andet land.⁶⁰

4.2 Ligningslovens §33A

Den danske interne lempelsesregel for lønindkomst findes i LL §33A. Efter bestemmelsen kan der ske lempelse af lønindkomst, når indkomsten stammer fra arbejde i udlandet. Bestemmelserne skal være med til at forhindre dobbeltbeskatning af lønindkomst. Det følger, som nævnt af globalindkomstprincippet jf. SL §4, at alle indtægter skal medregnes i den skattepligtiges

⁵⁸ Michelsen, et al., 2017, s. 49-52 og Bolander, et al., 2023, s. 1204-1207

⁵⁹ SR.2007.141: Skattelempelse for lønindkomst efter ligningslovens §33A

⁶⁰ Michelsen, et al., 2017, s. 297

indkomstopgørelse, uanset om de stammer fra kilder her i landet. Det betyder derfor, at alt indkomst en lønmodtager erhverver, skal medregnes når den skattepligtige indkomst skal opgøres, inklusiv den udenlandske lønindkomst, når en lønmodtager er ubegrænset skattepligtig. Mange lande har lignende bestemmelser som den danske KSL §2, omkring begrænset skattepligt. Det betyder, at en lønmodtagers udenlandske lønindkomst typisk også vil beskattes i kildelandet. Lønmodtageren vil derfor risikere at blive dobbeltbeskattet af lønindkomsten.

Formålet med LL §33A var derfor et politisk ønske om at give danske virksomheder bedre konkurrencemæssige positioner, når de udstationerede lønmodtagere. I forarbejderne til indførslen af LL §33A defineres det, hvordan danske virksomheder uden indførsel af lempelsesreglen, stilles dårligere end virksomheder i andre europæiske lande. Det skyldes, at på daværende tidspunkt var der mange europæiske lande, som havde indført internationale regler, som medførte, at lønmodtagere under udlandsophold i mange tilfælde ikke blev beskattet af hjemlandet, når de indtjente lønindkomst for arbejde udført i andre lande end hjemlandet. Det betød, at udenlandske arbejdsgivere kun skulle kalkulere med skattesatsen i arbejdslandet, og dermed blev de danske eksportvirksomheder og arbejdsgivere stillet dårligere, ved ikke at kunne anvende lignende regler. For at kunne sikre den danske eksport og beskæftigelsesmulighederne, så man det derfor nødvendigt at lave lignende regler, så danske virksomheder kunne deltage i internationale projekter, og samtidig beskæftige dansk arbejdskraft. Det foreslås derfor, at man indfører en intern lempelsesregel for lønindkomst, som vi i dag kender som LL §33A.⁶¹

I andre nordiske lande fandtes der lignende regler, og forslaget til lempelsesreglen stemte ligeledes overens med internationale regler. I de internationale regler er hovedreglen, at arbejde skal beskattes i det land, hvor arbejdet udføres.⁶² Ved at indføre reglen, skabte man derfor lignende regler i den interne lov, så den interne lov kom til at ligne den internationale.

Indførslen af lempelsesreglen i LL §33A var i stor grad grundet politiske hensigter. Hensigten var at sikre, at danske virksomheders konkurrenceforhold ikke blev påvirket af de relativt høje skatter i

⁶¹ LFF 1975-11-26 nr. 97, Bemærkninger til lovforslaget.

⁶² LFF 1975-11-26 nr. 97, Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Ad §1, nr. 2.

Danmark.⁶³ Samtidig må det også kunne udledes, at man ønskede at sikre, at lønmodtagere fra Danmark ikke skulle være stillet dårligere end lønmodtagere i de øvrige europæiske lande. Både den danske eksport og beskæftigelse ansås derfor for at ville blive påvirket i en positiv retning ved at indføre lempelsesreglen, da man nu kunne anvende danske lønmodtagere på projekter i udlandet, på lige fod med udenlandske lønmodtagere.

4.2.1 Den historiske udvikling

Den danske lempelsesregel i LL §33A blev indført i den danske lovgivning ved lovebekendtgørelse nr. 649 af 19. december 1975, og har siden gennemgået en række ændringer og tilføjelser.⁶⁴

Bestemmelsen blev omskrevet ved lovebekendtgørelse nr. 245 af 9. juni 1982. Reglerne om varigheden af opholdet i udlandet ændres samt reglerne for, hvor længe en lønmodtager måtte opholde sig i Danmark under udlandsopholdet. Indtil 1982 havde det været et krav, at lønmodtageren som minimum skulle opholde sig i udlandet i 1 år, men efter den nye bestemmelse nedsatte man det til minimum 6 måneder. Samtidig blev der tilføjet en 42-dags regel. Det bliver dermed defineret, hvor længe en lønmodtager kan opholde sig i Danmark, og stadig anvende lempelsesreglen.

I 1994 blev der ved lovebekendtgørelse nr. 1115 af 12. december 1994 tilføjet, at det var tilladt at udføre arbejde i Danmark i løbet af udlandsopholdet, såfremt der var tale om nødvendigt arbejde, lønmodtageren kunne dog ikke få lempelse for den del af indkomsten, som kunne henføres til arbejdet i Danmark.⁶⁵ Samtidig blev der tilføjet et afsnit i LL §33A, stk. 2 om offentligt ansattes mulighed for at anvende bestemmelsen, hvis de ikke modtager ydelser efter §7, litra r, §9, stk. 8, eller SL §5, litra d. Hidtil havde offentligt ansatte været helt afskåret fra muligheden for lempelse efter LL §33A.

⁶³ LFF 1975-11-26 nr. 97, Bemærkninger til lovforslaget.

⁶⁴ L 1975-12-19 nr. 649

⁶⁵ L 1994-12-21 nr. 1115

Bestemmelsen blev ophævet i 2012 ved Lov nr. 921 af 18 september 2012.⁶⁶ Det betød, at man ikke længere kunne få lempelse for den danske beskatning af udenlandsk lønindkomst, så længe man er fuldt skattepligtig til Danmark, da *"Parterne er enige om, at lønindkomst skal beskattes på lige fod i Danmark, uanset om lønindkomsten erhverves i Danmark eller i udlandet."*⁶⁷ I forarbejderne til loven og ophævelsen henviser man til, at man i stedet vil kunne anvende LL §33 og danske DBO'er.⁶⁸ I samme lov indføres 183-dags reglen, som fik betydning for lønmodtagere, som ikke var fuldt skattepligtige til Danmark, men udførte arbejde i Danmark, og modtog løn fra en arbejdsgiver i udlandet. Lovændringen medførte, at de udenlandske lønmodtagere ville være skattepligtige af deres lønindkomst for arbejde udført i Danmark, når de opholder sig her i mere end 183 dage i en 12 måneders periode. Lovforslaget og lovændringen var en del af en skattereform, som regeringen havde indgået aftale om. Den øgede beskatning for udenlandske lønmodtagere og danske lønmodtagere, som modtog udenlandsk lønindkomst, og den skulle være med til at finansiere skattereformen. Senere samme år genindføres LL §33A dog ved Lov nr. 1995 af 29. december 2012 med samme indhold som før, og med virkning fra samme tid som ophævelsen.⁶⁹ Genindførelsen skyldes, at erhvervslivet havde givet udtryk for, at det vil blive for svært at få dansk arbejdskraft til at arbejde i udlandet i en periode, hvis LL §33A ophæves. Derfor vælger man at genindføre bestemmelsen som en del af en Afgifts- og konkurrencepakke fra regeringen.⁷⁰

Alle de betingelser, som anvendes i praksis i dag, er løbende blevet modificeret eller tilføjet til lovgivningen. I forarbejderne til loven fremgår det gentagne gange, at ændringerne foretages for at sikre de danske eksportvirksomheders konkurrencesituation. Samtidig har man med tiden måtte ændre i praksis for anvendelse af bestemmelsen, grundet fortolkningsmæssige uoverensstemmelser og usikkerhed omkring bestemmelsens omfang. Dette har medført en række afgørelser fra både Skattemyndigheder, Landsretten og Højesteret. Nogle af de afgørelser, som har haft betydning for bestemmelsens omfang, vil blive gennemgået nedenfor.

⁶⁶ L 2012-09-18 nr. 921

⁶⁷ LFF 2012-08-14 nr. 195; Bemærkninger til lovforslaget

⁶⁸ LFF 2012-08-14 nr. 195; Bemærkninger til lovforslaget

⁶⁹ L 2012-12-23 nr. 1395

⁷⁰ LFF 2012-11-16 nr. 82

4.2.2 De 5 kumulative betingelser

Indtil for nyligt har der været praksis for, at der var 5 objektive betingelser, som en lønmodtager skulle opfylde for at kunne opnå lempelse efter LL §33A. Betingelserne fremgår ud fra ordlyden og praksis af bestemmelsen som i dag fremgår i lovbekendtgørelse nr. 42 af 13 januar 2023. Betingelserne er som følgende:

1. Fuld skattepligt til Danmark efter KSL §1
2. Der skal være tale om lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold
3. Ophold udenfor riget i mindst 6 måneder
4. Maksimalt 42 dage i Danmark i enhver seks måneders periode
5. Ikke modtager ydelser jf. LL §7, litra r, 1. pkt. eller statsskattelovens §5, litra d, jf. ligningslovens §9, stk. 8.

Betingelserne er kumulative, og det kræver derfor, at alle opfyldes samtidig for, at en lønmodtager kan opnå lempelse og skattenedsættelse.

4.2.2.1 *Ubegrænset skattepligt efter Kildeskattelovens §1*

Den første betingelse for at kunne anvende lempelsesreglen i LL §33A er, at skattesubjektet ”...er skattepligtig efter Kildeskattelovens §1...”⁷¹. Betingelserne for ubegrænset skattepligt efter KSL §1, er som beskrevet tidligere, at man har bopæl i Danmark, samt at man har taget ophold efter KSL §7, stk. 1.

I relation til LL §33A er det særligt KSL §1, stk. 1, nr. 1 og nr. 2, omkring bopælskravet og opholdskravet, som er relevant. Ifølge forarbejderne til LL §33A er det særligt bopælskravet, som der skal lægges vægt på. I forarbejderne til loven fremgår det, at ” Bopæl her anses bevaret for en udstationeret, der efter afrejsen fortsat har rådighed over sin bolig, selv om denne er fraflyttet, eller hvis familie opretholder bopælen i Danmark efter den udstationeredes afrejse.”⁷². I tilfælde hvor en lønmodtager udstationeres af sin arbejdsgiver i en længere periode, og derfor opholder sig i udlandet, vil det derfor være relevant at overveje, om der er sket fraflytning og dermed om den ubegrænset skattepligt jf. KSL §1, er ophørt. I forarbejderne defineres det, at den tidsmæssige

⁷¹ LBKG 2023-01-13 nr. 42

⁷² L 1998-12-23 nr. 1026; Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Til §3, nr. 5.

udstrækning, hvor bopælen opretholdes, skal udgøre mindst 6 måneder for, at der forsat vil være ubegrænset skattepligt. Hvis bopælen, som medfører ubegrænset skattepligt, opretholdes i en kortere periode, vil betingelsen ikke være opfyldt efter gældende regler, og der vil kunne gives lempelse, fordi der ikke er tale om en ubegrænset skattepligtig.⁷³

Såfremt den ubegrænsede skattepligt ophører inden udløbet af 6-månedersperioden, vil lønmodtageren forsat kunne få lempelse, for den periode hvor den fulde skattepligt ikke var ophørt, så længe de resterende betingelser er opfyldt jf. LL §33A, stk. 1, 4. pkt. Denne mulighed indføres i 1998 og formålet med ændringen var, at selvom en dansk skatteyder mistede sin fulde skattepligt i løbet af de 6 måneder, fordi de ikke længere opfylder bopælskriterieret, så kunne man forsat få lempelse.⁷⁴ Selvom en lønmodtager kun opfylder bopælskriteriet en periode kortere end 6 måneder, vil der stadig kunne gives lempelse, hvis de resterende betingelser er opfyldt i hele perioden.

Det er dog ikke kun bopælskravet, som kan være relevant, når der er tale om at opfylde den første betingelse. I sagen SKM2004.482.LSR blev en lønmodtager, som var bosiddende i udlandet anset som ubegrænset skattepligtig jf. KSL §1, stk. 1, nr. 4. Han var udsendt af den danske stat til at udføre opgaver i Kosovo, og dermed opfyldte han kriterierne for lempelse efter LL §33A. Landsskatteretten lagde bl.a. vægt på, at han ikke var omfattet af stk. 2, selvom han var udsendt af den danske stat, da hans løn ikke var fastsat i en kollektiv aftale, og han ikke modtog ydelser omfattet af LL §§7, litra r, og 9A. Der vil derfor være situationer, hvor en lønmodtager godt kan være ubegrænset skattepligtig jf. KSL §1 uden, at de har eller har haft bopæl i Danmark, og dermed stadig kan være berettiget til lempelse efter §33A, såfremt de opfylder de øvrige betingelser.

Grænsegængere

I sagen C-279/93 Schumacher og C-80/94 Wielock fastslog EU-domstolen, at personer som anses som begrænset skattepligtige, men som erhverver størstedelen af deres indkomst i kildelandet, ikke må være dårligere stillet end ubegrænset skattepligtige. Det betød, at man i Danmark indførte §§5A-5D i KSL omkring grænsegængere. Bestemmelserne har indført en regel om, at udenlandske

⁷³ L 1998-12-23 nr. 1026; Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Til §3, nr. 5.

⁷⁴ L 1998-12-23 nr. 1026; Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Til §3, nr. 5.

skattepligtige personer, som er begrænset skattepligtige til Danmark, men som i et indkomstår optjener mindst 75% af deres indkomst i Danmark, har ret til at vælge, om de ønsker de samme lempelser, som gælder for ubegrænset skattepligtige personer. Ønsker en udenlandsk skattepligtig person at gøre brug af reglen, mister de dog de fordele, som man opnår ved at være udenlandsk lønmodtager eller selvstændig, da de vil anses som ubegrænset skattepligtige.⁷⁵ Efterfølgende har Told- og Skattestyrelsen afsagt dom i sagen SKM 2001.194.TSS. Her blev der skabt praksis for, at grænsegængere i henhold til §§5A-5D, kan få lempelse efter LL §33A, selvom de ikke er ubegrænset skattepligtige til Danmark efter KSL §1. Det gælder dog kun så længe de overholder de resterende krav i LL §33A.

4.2.2.2 Lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold

Den anden betingelse i LL §33A er, at indkomsten er erhvervet ved personligt arbejde i tjenesteforhold. For at kunne anvende lempelsesreglen i LL §33A, skal der altså være tale om en lønmodtager, og ikke en selvstændigt erhvervsdrivende. Som nævnt tidligere, er der ingen klare definitioner for, hvornår der er tale om en lønmodtager eller en selvstændigt erhvervsdrivende. Det må derfor vurderes ud fra definitionerne og alle relevante forhold.

Landsskatteretten håndterede i 2021 en klage omkring beskatningen af honorarindtægter og muligheden for lempelse efter LL §33A.⁷⁶ Sagen omhandlede en instruktør, som indgik en konsultantaftale med et dansk firma om udsendelse til en udenlandsk afdeling fra d. 27. maj 2015 til 26. august 2015, som senere blev forlænget til d. 12. oktober 2015, ved et tillæg. Instruktøren blev efterfølgende ansat i selskabet pr. 8. oktober 2015 ved en ansættelseskontrakt efter at have søgt et stillingsopslag. Stillingen indeholdt de samme opgaver, som vedkommende havde varetaget som konsulent. Instruktøren og hans repræsentant mente derfor, at han havde ret til lempelse efter LL §33A, da den indkomst han modtog fra selskabet i perioden 27. maj til 12. oktober skulle anses som lønindkomst, og han dermed opfyldte alle betingelserne for lempelse. Repræsentanten lagde bl.a. vægt på, at arbejdsgiveren betalte for kost og logi, at han var underlagt lantedirektørens anvisninger, samt at det var arbejdsgiveren, som sørgede for forsikring i perioden. SKAT var dog af en anden

⁷⁵ Bolander, et al., 2023, s. 852

⁷⁶ SKM.2021.689.LSR

opfattelse, og mente ikke instruktøren kunne få lempelse efter LL §33A. SKAT begrundede det med, at der ikke var tale om et tjenesteforhold, da der var tale om en tidsbegrænset periode for et enkeltstående job under de vilkår, som var angivet i konsulentaftalen. De lagde samtidig vægt på, at honoraret var oplyst som B-indkomst, til hvilket repræsentanten for instruktøren argumenteret for, at det udelukkende var gjort på baggrund af SKATs anvisninger. Landsskatteretten stadfæstede SKATs beslutning, da de heller ikke mente, at der var tale om lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold. Landsskatteretten lagde, ligesom SKAT, vægt på, at det tydeligt fremgik af aftalen, at der var tale om en konsulentkontrakt, mens det af kontrakten fra 8. oktober fremgik som en ansættelseskontrakt. Samtidig lagde man også vægt på, at der var tale om honorering ved fakturering, samt at instruktøren kunne afbryde udsendelsen af egen drift. Alt dette taler for, at der ikke er tale om lønindkomst ved et tjenesteforhold. De parametre, som repræsentanten for instruktøren har fremlagt, blandt andet forhold som forsikring og arbejdsgivers betaling af kost og logi, kunne ikke føre til en anden konklusion. Landsskatteretten fandt dermed heller ikke, at der var tale om lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold og stadfæstede SKATs afgørelse om, at betingelserne i ligningslovens §33A ikke var opfyldt, og der kunne derfor ikke gives lempelse herfor.⁷⁷ Det er derfor en række af de forhold, som er beskrevet i cirkulæret CIR nr. 129 af 04/07/1994, som bliver afgørende i denne sag, i vurderingen af om der er tale om en lønmodtager og dermed lønindkomst. Forholdene vil have forskellig vægt i konkrete sager, og det vil, som nævnt tidligere, altid skulle afgøres ud fra alle relevante forhold. Skildringen mellem lønmodtager, honorarmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende er en generel problemstilling, og det vil derfor ikke blive behandlet yderligere.

Antages det, at skattesubjektet anses som lønmodtager, skal det derefter vurderes, om indkomsten anses som lønindkomst efter gældende lovgivning. I dansk ret er der en lang række indkomster, som anses som omfattet, som beskrevet tidligere.

⁷⁷ SKM.2021.689.LSR

I forarbejderne til LL §33A, henvises der til, at lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold i udlandet, skal forstås i overensstemmelse med hidtidig praksis.⁷⁸ Der gælder altså, ifølge forarbejderne til loven, ikke særlige forhold, når det kommer til, hvordan udenlandsk lønindkomst skal defineres, og det er uden betydning for lønindkomstbetingelsen, om lønnen er udbetalt af en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver.

I 2018 ændrede man praksis, så lønindkomst i opsigelsesperiode er omfattet af LL §33A, selvom lønmodtageren er fritstillet i periode. Det er uden betydning om lønmodtageren opholder sig i Danmark eller et andet land i periode. Det afgørende er om lønindkomsten i en opsigelsesperiode, har direkte tilknytning til det arbejde, der er udført i udlandet.⁷⁹ Det kan derfor konkluderes, at det afgørende kriterie, når det skal vurderes om lønindkomst er omfattet af lempelsen, er om der er direkte tilknytning til lønindkomsten fra udlandsopholdet.

Det er dog afgørende, for retten til lempelse, hvornår lønindkomsten anses for optjent. I 2007 afgav Skatterådet bindende svar i sagen SKM.2007.478.SR om aktieoptioner, som i visse tilfælde beskattes som lønindkomst i Danmark. Her kom Skatterådet frem til, at selvom aktieoptioner blev anset som lønindkomst jf. ligningsloven §§16 og 28, så skulle de anses som erhvervet ved tildelingstidspunktet, hvor lønmodtageren befandt sig i Danmark, og ikke ved udnyttelsestidspunktet, hvor spørgeren befandt sig i Hong Kong. Skatterådet konkluderede derfor, at aktieoptionerne var optjent i Danmark, og der kunne ikke gives lempelse for beskatningen af dem i Hong Kong på udnyttelsestidspunktet.⁸⁰ Hvornår en lønindkomst er optjent, vil sjældent være et problem, når det handler om kontant lønbetaling, men når der er tale om f.eks. personalegoder, bonus og tillæg, vil det være sværere at afgøre, hvornår lønindkomsten anses som optjent. Retspraksis medfører dermed strenge krav til, at lønindkomsten kan henføres til det arbejde, som er udført i udlandet. Det vil derfor ikke være muligt at få lempelse for den del af ens indkomst, som er tjent ved f.eks. nødvendigt arbejde udført i Danmark jf. LL §33A, stk. 1, 2. pkt.

⁷⁸ LFF 1975-11-26 nr. 97, Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Ad §1, nr. 2.

⁷⁹ SKM.2018.117.SKAT

⁸⁰ SKM.2007.478.SR

4.2.2.3 *Ophold udenfor riget i mindst 6 måneder*

Den tredje betingelse omhandler kravet om, at opholdet skal være udenfor riget og i minimum 6 måneder. Der er derfor indirekte to betingelser her, som skal være opfyldt.

Ophold udenfor riget

Det er ikke i bestemmelsen beskrevet, hvordan ophold udenfor riget skal forstås. I forarbejderne til loven fremgår det dog, at hensigten med lempelsesreglen er, at den skal *"omfatte personer, der er fuldt skattepligtige, og gælder kun for lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold i forbindelse med ophold uden for Danmark, Færøerne og Grønland i mindst ét år."*⁸¹. Ud fra forarbejderne må det derfor antages, at riget skal forstås som både Danmark, Færøerne og Grønland. I Ligningscirkulæret fremgår det, at riget skal forstås som udenfor Danmark, Færøerne og Grønland samt disses luftrum, territorialfarvand og kontinentalsokkel.⁸²

Landsskatteretten fandt i en sag fra 1986, at ophold udenfor riget ikke var begrænset til arbejdsophold.⁸³ Det vil sige, at betingelsen for, at man opholder sig udenfor riget i 6 måneder, ikke er begrænset til kun at være arbejdsophold, men også kan opfyldes ved ophold af anden karakter. I sagen havde en lønmodtager fra Danmark opholdt sig i Norge for at arbejde i en periode, og efterfølgende opholdt sig i en række andre lande, inden han skulle til Algeriet og arbejde. Landsskatteretten fandt, at hans ophold skulle anses samlet, og dermed udgjorde over 1 år, som var betingelsen dengang, og betingelserne i LL §33A var altså opfyldt. Denne fortolkning af bestemmelsen betyder, at en lønmodtager godt kan opholde sig i andre lande under sit udlandsophold for f.eks. at holde ferie uden, at det vil have betydning for betingelsen.

6 måneders betingelsen

Det er samtidig en betingelse for lempelse, at opholdet udenfor det danske rige minimum er 6 måneder. Betingelsen for varigheden af udlandsopholdet blev oprindeligt indført som mindst 1 år, men er siden blevet nedsat til mindst 6 måneder. Ændringen blev vedtaget i 1982, men allerede i 1976 ønskede et mindretal, at det skulle ændres fra mindst 1 år til mindst 6 måneder. Grundlaget

⁸¹ LFF 1975-11-26 nr. 97; Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Ad §1, nr. 2.

⁸² CIRK 1996-04-17 nr. 72; Punkt 5.2.2

⁸³ LSRM.1986.65

for ønsket om denne ændring var, at bestemmelsen i så fald ville afspejle reglerne for, hvornår Danmark anser en person for at have taget ophold, og dermed var fuldt skattepligtig til landet. Det blev dog ikke vedtaget, og først i 1982 blev betingelsen ændret. Ændringen har betydet, at der er overensstemmelse for, hvornår Danmark anser en udenlandsk person som skattepligtig til Danmark, og hvornår man slipper beskattningen af danske lønmodtageres indkomst.⁸⁴

Betingelsen til opholdets varighed skal ikke forstås som indenfor et kalenderår jf. TfS.1995.137.LSR. Betingelsen er derfor ikke en 183 dags regel, som vi kender den fra KSL, men skal i stedet være hele måneder jf. SKM2003.405.H. I sagen stadfæstede Højesteret, Landsrettens afgørelse om, at betingelsen skal anses som en månedsregel, og at klageren derfor ikke havde ret til lempelse efter LL §33A, da betingelsen ikke var opfyldt. I relation til dette fremhævede Højesteret, at det ikke fremgik af ordlyden i LL §33A, at rejsedage i forbindelse med opholdets start og slutning, skulle medregnes i de 6 måneder. Det betyder, at starter et udlandsophold f.eks. d. 1. januar, så skal opholdet vare indtil senest d. 31. juni, uden rejsedage, for at betingelsen kan anses som opfyldt.

De 6 måneder har gentagne gange været til fortolkning, og i 2009 fandt SKAT det nødvendigt at fastlægge praksis for, hvilke regler der gælder for ferie i forbindelse med opførelse af 6-månders betingelsen.⁸⁵ Forinden havde der været truffet to afgørelser om, hvornår ferie skal medregnes ved opførelsen af om lønmodtageren, har opholdt sig minimum 6 måneder i udlandet, som SKAT mente gav anledning til fortolkningstvivel.

Den første sag blev afgjort af Landsskatteretten i 2008. Sagen omhandlede en situation, hvor en lønmodtager havde været udstationeret fra d. 1. juni 2003, og d. 22. december tager lønmodtageren hjem til Danmark for at holde juleferie, og rejser først ud af Danmark d. 3. januar, for at tage på weekendophold i et andet land. Skatteankenævnet og Landsskatteretten har angivet, at arbejdsopholdet ender d. 22. december, da lønmodtageren opholder sig i Danmark på 6-måndersdagen for udlandsopholdet, og dermed var betingelsen ikke opfyldt, og der kunne ikke gives lempelse for den udenlandske lønindkomst efter LL §33A. Landsskatteretten fastslår i sagen, at en

⁸⁴ LFB 1975-12-12 nr. 97; Ændringsforslag, Til §1.

⁸⁵ SKM.2009.638.SKAT

lønmodtager gerne må afholde ferie i riget i slutningen af et udlandsophold, så længe det ikke er mere end 42 dage, og man opholder sig udenfor riget på dagen for de 6 måneder.⁸⁶ I styresignalet fra SKAT, pointerer man dog, at de er af den opfattelse, at såfremt man forsætter arbejdet i udlandet efter de 6 måneder, så er der intet krav til, at man faktisk opholder sig udenfor riget på 6-månedersdagen.⁸⁷ Det er derfor udelukkende, hvis der er tale om ferie i slutningen af et udlandsophold. I praksis betyder det, at det ikke vil afbryde et udlandsophold, blot fordi man opholder sig i riget på 6-månedersdagen, så længe lønmodtageren forsætter arbejdet i udlandet efter.

Den anden sag, som gav SKAT grund til at udstede retningslinjer for betingelsen for ferie i forbindelse med 6 måneders betingelsen, var et bindende svar fra Skatterådet i 2008. Afgørelsen omhandlede, hvorvidt en lønmodtager frit kan placere lempelsesberettigede perioder på vilkårlige tidspunkter under udlandsopholdet. Skatterådet udtalte, at en lempelsesperiode starter ved begyndelsen af udlandsopholdet og afbrydes, når betingelserne for reglens anvendelse ikke længere er opfyldt.⁸⁸

På baggrund af afgørelserne i dommene må det udledes, at der er strenge regler for ferieophold i slutningen af et udlandsophold, samt for hvornår en lempelsesperiode må anses for at starte og slutte.⁸⁹ Helt konkret har styresignalet fra SKAT og domspraksis medført en praksis for, at en lønmodtager godt kan afholde ferie i slutningen af en 6-månedersperiode, dog skal de være opmærksom på, hvis noget af denne ferie eller hele ferien afholdes i riget. Det skyldes, at hvis man ikke opholder sig i riget på 6-månedersdagen, og udlandsopholdet ikke forsættes herefter, vil ferien i riget ikke indgå i beregningen af de 6 måneder. I praksis medførte dommen, at hvis en lønmodtager f.eks. ved, at de kun skal opholde sig udenfor riget i 6 måneder, så vil man ikke kunne holde ferie i Danmark som afslutning på udlandsopholdet, og opholde sig her på 6-månedersdagen, selvom man i den samlede periode, ikke har opholdt sig i riget i mere end 42 dage. Lønmodtagere kan altså ikke spare dage op til f.eks. at høre ferie med sin familie i Danmark, hvis ferien afholdes inden 6-

⁸⁶ SKM.2007.883.LSR

⁸⁷ SKM.2009.638.SKAT

⁸⁸ SKM.2008.427.SR

⁸⁹ SKM.2009.638.SKAT

måndersdagen for udlandsopholdets start idet, at dommen har medført, at man ikke må opholde sig i Danmark på 6-måndersdagen.

Sammenholdt med Landsskatteretten sag fra 1986⁹⁰ om, at ophold udenfor riget ikke skal forstås som begrænset til arbejdsophold, ved beregning af 6-månders perioden, får dommen fra 2008 den betydning, at en lønmodtager godt kan holde ferie i arbejdslandet eller et andet land i slutningen af udlandsopholdet, hvis man f.eks. kan se, at man mangler 1-2 uger for at overholde reglen. Landsskatterettens afgørelse og styresignalet medfører derfor både en skærpelse, og en udvidelse ift. ferie i forbindelse med udlandsopholdets afslutning.

For lempelsesperiodens start medførte dommene og styresignalet, at en lønmodtageren har valgfrihed for, hvilken udrejsedag man ønsker, skal anses for begyndelsestidspunktet for den lempelsesberettigede periode, så længe der er tale om en faktisk udrejsedag. Samtidig medførte det, at lempelsesperiodens ophør sker automatisk så snart betingelserne ikke længere er opfyldt, hvis man f.eks. overskrider 42 dags-reglen. Skatteyderen har derfor ingen valgfrihed, når det kommer til ophøret af lempelsesperioden.

For ophør af lempelsesperioden gælder det desuden, at hvis ophøret sker inden betingelsen om 6 måneders udlandsophold er opfyldt, så kan der ikke gives lempelse efter LL §33A. Det samme gælder, hvor opholdet afbrydes indenfor de 6 måneder. Det er uden betydning, om det skyldes forhold som lønmodtageren ikke selv har indflydelse på, som f.eks. en opsigelse jf. LSRM.1981.95.LSR og LSRM 1983 59 LSR.

Betingelse om de 6 måneder har været op til fortolkning adskillige gange, og har ligeledes været ændret ved lov fra minimum 1 år til minimum 6 måneder. Betingelsen skal derfor i høj grad forstås ud fra praksis, hvorfor SKAT og skattemyndighederne gentagne gange har udsendt styresignaler og cirkulærer, som skal hjælpe med at forså gældende ret, og hvordan betingelsen skal fortolkes. Samtidig er det relevant at overveje om den nye betingelse for lempelse efter LL §33A får betydning for, hvordan 6-måndersreglen skal forstås, og det vil derfor blive behandlet i afsnit 5.

⁹⁰ LSRM.1986.65

4.2.2.4 *Maksimalt 42 dage i Danmark i enhver seks måneders periode*

For at kunne få lempelse må en lønmodtager maksimalt opholde sig i Danmark i 42 dage i enhver 6 måneders periode. For at ophold i riget ikke anses for at afbryde udlandsopholdet og de 6 måneder, skal det kunne anses for ferie eller lignende, eller nødvendigt arbejde direkte forbundet med udlandsopholdet. Betingelsen indføres i 1982, og indtil da havde bestemmelsen tilladt, at opholdet uden for riget kunne afbrydes af sædvanlig ferie eller lignende. Denne regel var tilsvarende det, som gjaldt i KSL §3, stk. 4 på daværende tidspunkt. 42-dags reglen indføres på baggrund af, at der på daværende tidspunkt herskede stor tvivl om, hvad der skulle anses som sædvanlig ferie eller lignende. Formålet med at indføre betingelsen var derfor, ifølge forarbejderne, at fjerne usikkerhed både blandt lønmodtagere og hos skattemyndigheden.⁹¹ Samtidig slår man i forarbejderne fast, at *"Det er uden betydning, om disse 42 dage er feriedage, afspadseringsdage, søn- og helligdage, sygedage, eller skyldes andre årsager."*⁹² Der bliver dermed skabt nogle retningslinjer for, hvad der må anses som ferie eller lignende, og hvor lange ferieophold kan være uden, at det vil medføre, at udlandsopholdet anses som afbrudt.

Ferie eller lignende

Med ferie eller lignende skal efter cirkulæret til ligningsloven, altså forstås alt ophold i riget som, ikke har karakter af erhvervsmæssigt ophold.⁹³ Det betyder, at der som udgangspunkt ikke må udføres lønmodtagerarbejde under opholdet i riget, medmindre der er tale om nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet.

Nødvendigt arbejde

I dag omfatter bestemmelsen også en mulighed for at udføre nødvendigt arbejde i riget, som blev indført i 1994. Indtil 1994 havde det også været muligt at udføre nødvendigt arbejde i riget, men det var ikke direkte reguleret i bestemmelsen. Ved indførsel af betingelsen ønskede man derfor at skabe en absolut grænse for omfanget af det nødvendige arbejde, der kan udføres i riget, før det vil

⁹¹ LFF 1982-03-12 nr. 154; Almindelige bemærkninger

⁹² LFF 1982-03-12 nr. 154; Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Ad §1, stk. 1.

⁹³ CIRK 1996-04-17 nr. 72; Punkt 5.2.5

anses for at afbryde udlandsopholdet. Formålet var således, som udgangspunkt, ikke at ændre på gældende praksis, men blot at kodificere praksis.⁹⁴

Der er ifølge forarbejderne tale om en streng vurdering for, hvad der skal anses som nødvendigt arbejde.⁹⁵ Arbejdet skal have direkte forbindelse til udlandsopholdet, og der stilles i forarbejderne til loven krav til, at arbejdet skal vedrøre hovedbeskæftigelsen i udlandet.⁹⁶ Det betyder derfor, at en lønmodtager ikke vil kunne varetage et bijob, mens de opholder sig i Danmark uden, at det vil afbryde udlandsopholdet, og man dermed vil risikere at miste retten til lempelse. Det samme gælder, hvor en lønmodtager varetager arbejde, som har forbindelse til arbejdet under udlandsopholdet, men det ikke anses som nødvendigt arbejde.

Hvad der skal anses som nødvendigt arbejde, er beskrevet i cirkulæret. Det kan bl.a. være deltagelse i kurser, som har direkte tilknytning til udlandsopholdet, rapportering til bestyrelsen eller deltagelse i møder for at modtage instrukser. I 2010 blev en lønmodtagers arbejde i Danmark anset som nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet af landsretten, og han kunne derfor forsat få lempelse, da de resterende betingelser var opfyldt. Arbejdet bestod af deltagelse i bestyrelsesmøder, aflæggelse af regnskab, overdragelse af projekter der var solgt i arbejdslandet, samt opdatering og information om andre nye projekter i arbejdslandet.⁹⁷ I dag, hvor mange ting er digitaliseret, må det dog antages, at f.eks. rapportering eller modtagelse af instrukser i mindre grad kan anses som nødvendigt arbejde i riget, da man typisk vil kunne gøre det online, og derfor kræver det ikke fysisk tilstedeværelse i Danmark.

Dage hvor der udføres nødvendigt arbejde skal derfor medregnes i de 42 dage, men man vil ikke kunne få lempelse for den forholdsmæssige del af lønindkomsten, der kan henføres til nødvendigt arbejde i riget.⁹⁸

⁹⁴ LFF 1994-11-23 nr. 73; Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Til §1, Til nr. 4

⁹⁵ LFF 1994-11-23 nr. 73; Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Til §1, Til nr. 4

⁹⁶ LFF 1994-11-23 nr. 73; Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Til §1, Til nr. 4

⁹⁷ SKM.2010.790.LSR

⁹⁸ LFF 1994-11-23 nr. 73; Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Til §1, Til nr. 4

For piloter og flypersonale gælder det, at ophold i det danske rige også omfatter det danske, grønlandske og færøske luftrum. I tilfælde hvor flyet opholder sig i det danske rige uden, at det lander i det danske rige, vil det derfor tælle som et døgn i opgørelsen af de 42 dage i riget jf. reglerne om brudte døgn. Så længe flyet ikke lander i Danmark henviser praksis dog til, at det anses som nødvendigt arbejde, og det afbryder derfor ikke udlandsopholdet.

Beregning af de 42 dage

Når skatteyderen og skattemyndighederne skal opgøre de 42 dage, gælder det, at brudte døgn også medregnes i opgørelsen jf. TfS.1997.556 ØDL. Dog gælder det jf. SKM.2003.405.HR, at rejsedage ved udlandsopholdets start og afslutning ikke skal medregnes i de 42 dage. Højesteret fastlagde i samme sag, at rejsedage i forbindelse med ferie skulle medregnes i de 42 dage.⁹⁹

SKM2003.209.HR

Et flertal i Højesteret fastlagde, at ordlyden og lovmotivet i LL §33A, stk. 1, skulle forstås således, at lempelsen af indkomst er betinget af, at lønmodtagerens ophold i Danmark, grundet nødvendigt arbejde, ferie eller lignende, samlet må have en varighed 42 dage i enhver afsluttet 6 måneders periode.

Sagen omhandlede en lønmodtager, der flyttede til Danmark i 1993, og blev fuldt skattepligtig efter KSL §1 fra d. 1. juni. I 1994 arbejdede lønmodtageren i flere forskellige lande, og i 1995 udelukkende i Venezuela. Skatteankenævnet fandt ikke, at det i det fremlagte kunne dokumenteres, hvordan ferieperioderne i perioden var fordelt mellem Danmark, Norge og Sverige, samt om lønmodtageren ved ferie i Norge eller Sverige, var fløjet direkte fra arbejdslandet til Norge eller Sverige, eller om der var ophold i Danmark inden ferieopholdene i Norge og Sverige. Med grundlag i det fandt Skatteankenævnet, at der *"på grund af den foreliggende usikkerhed har nævnet ikke kunnet imødekomme klagerens anmodning om anvendelse af ligningslovens §33A, stk. 1, for indkomståret 1994."*¹⁰⁰ Lønmodtageren fik derfor afslag på lempelse efter LL §33A. Lønmodtageren klagede over

⁹⁹ SKM.2003.405.HR

¹⁰⁰ SKM.2001.173.VLR

afgørelsen, og den blev først taget til Landsskatteretten, som stadfæstede Skatteankenævnets afgørelse.

Lønmodtageren lagde derefter sagen an mod Skatteministeriet i Landsretten. Her nedlagde Lønmodtagerens advokat påstand om, at lønmodtageren i perioden fra 1994-1997 ikke opholdt sig mere end 7 dage pr. måned i Danmark ved en gennemsnitsberegning over den 4-årige periode. Skatteankenævnet udtalte om anvendelsen af et gennemsnitligt princip ved opgørelsen af de 42 dage, at de *"bestrider, at der er en fast administrativ praksis for - ved vurderingen af spørgsmålet om lempelse efter LL §33A - at inddrage forholdene i efterfølgende indkomstår. En sådan gennemsnitsmetode er ikke praktisk anvendelig, idet den inddrager en i princippet uendelig lang periode, der alene begrænses af udlandsopholdets afslutning. Den ligningsmæssige behandling vil derved trækkes i langdrag."*¹⁰¹. Told- og skattestyrelsen udtalte til Landsretten, at de ikke mente, at lønmodtageren var berettiget til lempelse. De mente ikke at han havde påbegyndt noget uafbrudt udlandsophold i perioden, da han opholdt sig mere end 42 dage i Danmark. Landsretten frifandt Skatteministeriet. Det gjorde de med argumenter om, at der ved fortolkning af bestemmelsens ordlyd, først kan opnås lempelse fra og med begyndelsen af en 6 måneders periode, hvor lønmodtageren ikke har opholdt i Danmark i mere end 42 dage, og først her kan man anse udlandsopholdet som påbegyndt.¹⁰²

Sagen tages derefter til Højesteret. Her lagde lønmodtagerens advokat vægt på, at der ikke kan opstilles en betingelse om et udlandsophold først kan anses som påbegyndt, når skatteyderen har opholdt sig i udlandet i 6 måneder, og sammenlagt har haft mindre end 42 dages ophold i Danmark. Advokaten mente ikke, at denne betingelse fremgik af, hverken lovens ordlyd eller forarbejderne eller af anden praksis og retskilder som f.eks. cirkulærer, som knytter sig til loven. Et flertal i Højesteret stadfæstede Landsrettens afgørelse på det grundlag, at de ligeledes mente, at LL §33A, stk. 1 efter ordlyden af og forarbejderne til bestemmelsen skal forstås således, at lempelsen var betinget af, at skatteyderens ophold i Danmark har en varighed på højst 42 dage inden for enhver

¹⁰¹ SKM.2001.173.VLR

¹⁰² SKM.2001.173.VLR

afsluttet 6-måneders periode. De fandt samtidig heller ikke, at denne forståelse af bestemmelsen var i strid med en fast administrativ praksis.

Sagen fik derfor præjudikatsværdi i relation til hvordan betingelsen om de 42 dage skal beregnes. Den har betydet, at ved beregning af de 42 dage så gælder det, at et udlandsophold først anses som påbegyndt, når man har opholdt sig i udlandet i minimum 6 måneder, og højst har opholdt sig i Danmark i 42 dage i den pågældende periode. Så selvom man i praksis finder, at et ophold som varer længere end 6 måneder, godt vil kunne anvende reglerne om, at man forholdsmæssigt kun opholder sig 7 dage om måneden i riget, så skal man overholde de 42 dage i enhver 6 måneders periode for, at opholdet ikke anses som afbrudt. I praksis betyder det, at en lønmodtager som opholder sig i udlandet, og opfylder alle andre betingelser for lempelse efter LL §33A, ikke vil kunne få lempelse, hvis man indenfor de første 6 måneder, opholder sig mere end 42 dage i Danmark. Et eksempel kunne være hvor en lønmodtager, som opfylder alle andre betingelser i LL §33A, opholder sig 60 dage i Danmark i løbet af de første 6 måneder, men derefter kun opholder sig i Danmark i 20 dage i de sidste 6 måneder. I denne situation vil man, som følge af dommen, ikke kunne få lempelse efter LL §33A, da man ikke opfylder 42-dages betingelsen. Det samme vil gælde i en situation, hvor lønmodtageren forlader Danmark i januar, og slet ikke opholder sig i Danmark i løbet af de først 4 måneder, men i løbet af de efterfølgende 6 måneder opholder lønmodtageren sig i Danmark 50 dage. Det har derfor stor betydning for lempelsen, hvornår lønmodtageren placerer dagene i riget under udlandsopholdet. Selvom man f.eks. vil have ret til at holde sig i Danmark i 84 dage, hvis udlandsopholdet varer 12 måneder, så skal lønmodtageren for at kunne få lempelse sikre sig, at man i enhver 6 måneders periode ikke overskrider de 42 dage. I praksis kan lønmodtageren anvende en huskeregel om 7 dage i det danske rige om måneden.

4.2.2.5 Der ikke modtages ydelser jf. LL §7, litra r, 1. pkt. eller statsskattelovens §5, litra d, jf. ligningslovens §9, stk. 8.

Hvor de første 4 kriterier skal læses af LL §33A, stk. 1, fremgår der endnu et kriterie i LL §33A, stk. 2. Jf. stk. 2, finder Lempelsen efter stk. 1, ikke anvendelse for lønindkomst fra den danske stat eller andre danske offentlige myndigheder, selvom indkomsten stammer fra personligt arbejde udenfor riget for den danske stat, såfremt lønmodtageren modtager ydelser efter LL §7, nr. 15, eller §9A. Det

samme gælder i tilfælde, hvor lønindkomst erhvervet fra den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed, er fastsat efter en kollektiv aftale. Dog med undtagelse af, hvis det fremgår i den kollektive aftale, at lønnen er fastsat med hensyn til lempelse efter LL §33A, stk. 2.

Tidligere var offentligt ansatte afskåret helt fra muligheden for lempelse efter LL §33A, da lønninger som blev udbetalt af staten, ved vedtagelsen af bestemmelsen efter international skatteret, skal beskattes i udbetalingsstaten. Derfor ønskede man, at den interne ret skulle være i overensstemmelse med den internationale skatteret.¹⁰³ Samtidig vurderer Told- og Skattestyrelsen i en vejledning fra 2001, at lønindkomsten i det offentlige ikke er udsat for den samme konkurrence, som private virksomheder var, ved vedtagelsen af bestemmelsen i 1975.¹⁰⁴ Dette blev ændret i 1995, med det formål at skabe ligestilling mellem private og offentligt ansatte.¹⁰⁵ Det betyder, at offentligt ansatte nu har samme adgang til at anvende lempelsesreglerne i LL §33A, dog med to undtagelser.

Den 5. betingelse for lempelse er, at lønmodtageren ikke modtager udetillæg eller andre lignende ydelser, som ikke medregnes i lønmodtagerens skattepligtige indkomst jf. LL §7, litra r, 1. pkt. eller skattefri dagpenge jf. statsskattelovens §5, litra d, jf. ligningslovens §9, stk. 8. Det skyldes, at både udetillægget og dagpenge ved udsendelse begge er skattefritaget, og derfor kan man ikke også opnå lempelse.

Den anden undtagelse er i tilfælde, hvor en lønmodtager, som er udsendt af den danske stat eller anden offentlig dansk myndighed modtager løn, som er fastsat ved kollektiv aftale, og der ikke fremgår, at lønnen er fastsat med hensyn til lempelse efter LL §33A. Dette skyldes, at lønnen er fastsat ud fra, at den beskattes i Danmark.¹⁰⁶

¹⁰³ LFF 1975-11-26 nr. 97; Ad §1, nr. 2.

¹⁰⁴ SKM.2001.1.TSS

¹⁰⁵ LFF 1994-11-23 nr. 73; Almindelige bemærkninger

¹⁰⁶ CIRK 1996-04-17 nr. 72; 5.2.14.

4.2.3 Lempelsesberegningen

Såfremt man opfylder alle 5 kumulative betingelser kunne man indtil for nylig opnå lempelse efter LL §33A. Hvordan lempelsen skal beregnes, blev i 2006 omdrejningspunkt i sagen SKM2006.663.LSR mellem Skatteankenævnet og en lønmodtager. Sagen omhandlede bl.a., hvorvidt lønindkomst tjent i udlandet skal selvangives, og dermed medregnes i den danske indkomstopgørelse, når man får fradrag jf. LL §33A.

Der var tale om en lønmodtager på et dansk universitet, som blev udstationeret til et universitet i Sydafrika. Lønmodtageren opgav ikke sin ubegrænsede skattepligtig i Danmark jf. KSL §1, da de beholdt deres bolig i Danmark, og kæresten blev boende i boligen. Bopælskravet var derfor opfyldt. Samtidig var der tydeligt tale om et lønmodtager-/arbejdsgiverforhold, og vederlaget skulle derfor anses som lønindkomst. Udstationeringen varede i 12 måneder, og dermed var kravet om minimum 6 måneders ophold i udlandet opfyldt. Lønmodtageren var kun hjemme over julen, og ikke i forbindelse med arbejde, men for at holde ferie, og derfor var 42-dags reglen også opfyldt. Lønmodtageren opfyldte dermed alle kravene for fradrag jf. LL §33A. Arbejdsgiveren modtog derfor inden afrejse en tilladelse til fritagelse for beskatning af lønnen optjent under udstationeringen. Lønmodtageren mente derfor ikke, at indkomsten, som var optjent under udstationeringen, skulle medregnes i den danske indkomstopgørelse, og havde derfor ikke registeret den i sin selvangivelse. Skatteankenævnet mente dog, at lønindkomst optjent i forbindelse med tjeneste i udlandet, skal inkluderes i den samlede indkomstopgørelse, og Landsskatteretten stadfæstede afgørelsen. Retspraksis henviser derfor til, at selvom man får lempelse efter LL §33A, skal indkomsten forsat registreres på selvangivelsen og inkluderes i den samlede indkomstopgørelse i Danmark. Landsskatteretten og Skatteankenævnet henviste til, at afgørelsen har hjemmel i, at Danmark, som nævnt tidligere, anvender globalindkomstprincippet jf. SL §4, hvorefter al indkomst skal medtages i den skattepligtige indkomst. Selvom det ikke er nævnt i sagen, så er lempelsesmetoden i LL §33A eksemptionslempelse med progressionsforbehold, hvilket som nævnt tidligere, betyder at indkomsten optjent i udlandet, skal medregnes i den danske indkomstopgørelse, og man derefter vil få et fradrag for lønindkomsten optjent i udlandet. Lønmodtagere skal derfor registrere deres

lønindkomst optjent ved tjeneste i udlandet i deres selvangivelse, selvom de har ret til fradrag efter LL §33A.¹⁰⁷

Sagen omhandlede ligeledes, hvilket indkomstbeløb, der kan gives fradrag for efter LL §33A. I sagen henviser Skatteankenævnet til, at indkomsten som lønmodtageren kunne få fradrag for, var nettoindkomsten. Det betød, at det fradrag, som lønmodtageren havde fået for udgifter i forbindelse med udstationeringen, blev fratrullet lønindkomsten optjent i Sydafrika, og dermed blev fradraget jf. LL §33A mindre, end hvad lønmodtageren mente det burde være. Landsskatteretten stadfæstede ligeledes her Skatteankenævnets afgørelse.¹⁰⁸ Hjemlen til afgørelsen er, at man for lempelse efter danske regler, anvender nettoprincippet. Princippet blev indført, da man ændrede LL i 1994. I forarbejderne til denne lov beskrives nettoprincippet på følgende måde: *"Nettoprincippet indebærer, at udenlandsk indkomst ved lempelsesberegningen skal reduceres med de fradragsberettigede udgifter, der kan henføres til erhvervelsen af den pågældende udenlandske indkomst. Den udenlandske indkomst skal opgøres efter danske ligningsmæssige regler sådan, at de udgifter, der vedrører den udenlandske indkomst, fragår i denne."*¹⁰⁹. Det betyder derfor, at den udenlandske indkomst, som fradraget beregnes for, nedsættes og det fradrag man har ret til, vil blive nedsat tilsvarende.

Det betyder, at både lønindkomsten optjent i udlandet og de fradrag, som en lønmodtager får, som kan henføres til lønindkomsten optjent i udlandet, skal indgå i lempelsesberegningen. Lempelse efter LL §33A medfører derfor, at den samlede danske indkomstskat nedsættes med den skat, der forholdsmæssigt falder på den lønindkomst, der er optjent ved tjeneste i udlandet, fratrullet eventuelle fradrag, som kan henføres til denne indkomst og udlandsopholdet. Såfremt man under udlandsopholdet udfører nødvendigt arbejde i Danmark, vil den indkomst, som kan henføres til dette arbejde, ikke være fradragsberettiget.

I 2013 gjorde EU-kommissionen den danske regering opmærksom på, at den måde man beregningsteknisk gav lempelse efter nationale regler, var i strid med den fri bevægelighed for

¹⁰⁷ SKM.2006.663.LSR

¹⁰⁸ SKM.2006.663.LSR

¹⁰⁹ CIRK 1994-01-14 nr. 9; Afsnit A, Indledning

personer, arbejdstagere og kapital. Det skyldtes, at man indtil 2013 havde praksis for, at man først gav lempelse for udenlandsk indkomst efter, man havde fratrasket det personlige fradrag i den skattepligtige indkomst. Det betød, at lønmodtageren mistede en forholdsmæssig del af deres personfradrag, da dette beregningsteknisk blev henført til den udenlandske indkomst i lempelsesberegningen, og dermed blev de stillet dårligere end lønmodtagere, som udelukkende modtog løn fra Danmark. Det personlige fradrag skal, ifølge EU-kommissionen, anses som en begunstiggelse, da det giver den skattepligtige et indkomstskattefrit eksistensminimum. Det følger af EU-Domstolens praksis, at denne type af begunstigelser ikke må fortabes, blot fordi man modtager indkomst fra en anden stat. Den danske regering tilsluttede sig EU-kommissionens synspunkt, og derfor ændrede man herefter beregningsmetoderne i Danmark.¹¹⁰

Lempelsesberegningen ser derfor ud som følgende: Udenlandsk indkomst medregnes i den skattepligtige indkomst, og der beregnes en samlet skat for skatteyderens samlede indkomst. Efterfølgende beregnes nettoindkomsten ved, at der beregnes hvor meget af den samlede danske skat, som kan henføres til lønindkomst fra tjeneste i udlandet, og man fratrækker eventuelle fradrag fra, som kan henføres til udlandsopholdet. Når man kender nettolønindkomsten fra udlandsopholdet, nedsættes den danske indkomstskat forholdsmæssigt med dette pågældende beløb, hvorefter lønmodtagerens personlige fradrag fratrækkes.

4.3 Hvad betyder dobbeltbeskatningsoverenskomster for retten til lempelse?

I tilfælde hvor en skatteydere lønindkomst er omfattet af både LL §33A og en DBO, må lønmodtageren selv vælge, om de ønsker at anvende reglerne om lempelse i DBOen, eller om de ønsker at anvende de nationale lempelsesregler. Det betyder, at lønmodtageren kan vælge den af reglerne, som er mest gunstig for dem, men det er ikke muligt at få lempelse efter begge.¹¹¹

4.3.1 Halv lempelse efter LL §33A

Indtil ændringerne i Ligningsloven i 1987 gjaldt det, at lempelsesreglen i LL §33A, stk. 1, ikke kunne anvendes såfremt en DBO tildelte Danmark beskatningsretten. I L 1987-12-18 nr. 835 ændrede man

¹¹⁰ SKM2013.920.SKAT

¹¹¹ CIRK 1996-04-17 nr. 72; Punkt 2.5.6.

LL §33A, stk. 3 til, at i tilfælde hvor en DBO tildeler Danmark beskatningsretten, så nedsættes den samlede indkomstskat til det halve af det beløb, som svarer til den skat, der kan henføres til den udenlandske lønindkomst. Dermed opstod begreberne fuld lempelse og halv lempelse. Dengang kunne både privat ansatte og offentligt ansatte anvende reglen, hvilket man dog ændrede i 1994 i L 1994-12-21 nr. 1115. I dag har bestemmelsen følgende ordlyd; *"Har en DBO 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 dansk offentlig myndighed."*¹¹². Reglen om halv lempelse i LL §33A, stk. 3, gælder for alle lønmodtagere, med undtagelse af lønmodtagere, som er udsendt af den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed jf. LL §33A, stk. 3, 1 pkt. Reglen om halv lempelse gælder dog også for lønmodtagere, som er udsendt til at udføre systemeksport for den danske stat, eller anden dansk offentlig myndighed jf. LL §33A, stk. 3, 2 pkt.

I dag gælder det altså, at en lønmodtager i henhold til LL §33A, stk. 3, vil kunne få nedsat deres samlede indkomstskat med halvdelen af det beløb, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst i tilfælde, hvor en DBO tildeler Danmark beskatningsretten, og dermed frafalder muligheden for lempelse ikke helt. Det kræver dog, at betingelserne i LL §33A, stk. 1, som nævnt ovenfor, er opfyldt. Halve lempelse gives derfor kun i tilfælde, hvor man opfylder betingelserne for fuld lempelse efter stk. 1.

Formålet med reglen er at sikre, at en lønmodtager ikke modtager fuld lempelse efter LL §33A uden, at arbejdslandet kan beskatte lønnen, fordi Danmark er tildelt beskatningsretten. Ligningsloven har, ifølge forarbejderne til loven, blandt andet til hensigt at forhindre dobbeltbeskatning, men når det kun er det ene land, som tildeles beskatningsretten efter DBOen, vil det ikke være hensigtsmæssigt, at lønmodtageren kan få fuld lempelse for den udenlandske lønindkomst. Så for at undgå kritik fra andre lande om, at man gav danske arbejdsgivere bedre konkurrenceforhold end udenlandske, fordi de ville kunne fastsatte lavere lønindkomster, da der ikke skulle indeholdes skat af den, indfører man

¹¹² LBKG 2023-01-13 nr. 42

reglen om halv lempelse.¹¹³ Grunden til, at lønmodtagere som udfører systemeksport for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed, ikke fritages for reglen om halv lempelse, ligesom de resterende offentligt ansatte skyldes, at man vil undgå at offentligt ansatte, der udfører en form for erhvervsvirksomhed, ikke stiles bedre end de private lønmodtagere.¹¹⁴

Som nævnt tidligere, så tager størstedelen af de danske DBO'er udgangspunkt i OECDs MDBO. Her fordeles beskatningsretten i Art. 15. Danmark vil som udgangspunkt ikke være tildelt beskatningsretten for udenlandsk indkomst, når der er tale om indkomst, som kan lempes efter LL §33A, da det er et krav for lempelsen, at arbejdet er udført i et andet land. Arbejdslandet vil derfor tildeles beskatningsretten, og Danmark vil være pålagt at lempe efter MDBO's artikel 23. Dette gælder dog ikke tilfælde, hvor betingelserne i Art. 15, stk. 2 er opfyldt. En skatteyder vil derfor være berettiget til fuld skattenedsættelse i Danmark efter LL §33A, såfremt en af følgende betingelser er opfyldt;

- Danmark har ikke en DBO med arbejdslandet
- Arbejdsgiveren er hjemmehørende i arbejdslandet
- Arbejdsgiveren har fast driftssted i arbejdslandet
- Opholdet i arbejdslandet overstiger 183 dage indenfor et år.

Hvis ikke en af betingelserne er opfyldt, kan skatteyderen kun få halv lempelse.

5. Den nye betingelse

Indtil for nyligt var det nok, at en lønmodtager opfyldte de 5 betingelser, som er gennemgået, men i lyset af en ny dom fra Østre Landsret og et nyt styresignal fra 2023, er der muligvis tilføjet en 6. betingelse.

D. 07. november 2023 udgav Skatteforvaltningen et styresignal omkring anvendelsesområdet for LL §33A¹¹⁵. Som introduktion til styresignalet angives det, at styresignalet udgives på baggrund af Østre

¹¹³ LFF 1994-11-23 nr. 73; 3. Lovforslagets indhold, e.

¹¹⁴ LFF 1994-11-23 nr. 73; 3. Lovforslagets indhold, e.

¹¹⁵ SKM.2023.519.SKTST - omtales herefter som "styresignalet"

Landsrets dom fra 2022¹¹⁶. Styresignalet blev udgivet for at præcisere praksis, og beskrive hvad der skal forstås af dommen.¹¹⁷

Inden styresignalet blev udgivet, afholdte Skatteforvaltningen en høring, og der blev indgivet 6 høringsforslag. De 6 høringssvar kom fra FSR, FDR, Landbrug & Fødevarer, som alle havde en række indvendinger om høringsforslaget, mens der i høringssvar fra Dansk Industri, Advokatsamfundet og Finanstilsynet, kun var få eller ingen indvendinger til høringsforslaget¹¹⁸. Med udgangspunkt i de synspunkter, som blev fremlagt i de forskellige høringssvar, blev styresignalet tilpasset og efterfølgende udgivet.

For at forstå baggrunden for styresignalet, bør der først illustreres, hvad retsstillingen var i dommen og dermed hvorfor Skatteforvaltningen anså det som nødvendigt at udgive et styresignal på baggrund af den.

5.1 SKM2023.18.ØLR

Dommen blev afsagt af Østre Landsret D. 6. december 2022 som en principiel dom omkring fortolkningen af LL §33A.¹¹⁹ Sagen omhandlede en pilot (Kaldes for A), der siden 1993 havde været ansat hos et dansk flyselskab (Kaldes for G1-A/S). A var ansat med stationeringssted i Danmark og fløj hoveddagligt mellem udenlandske destinationer, men landede eller lettede også engang imellem i Danmark. I 2006 køber A og hans familie et hus i Frankrig, hvor A opholder sig, når han ikke arbejder. Efter flytningen ændrede hans ansættelsesforhold sig ikke, med undtagelse af, at han fik godkendelse fra sin arbejdsgiver til at ændre sin passive flyvning så den udgik fra Frankrig i stedet for København. Hans ansættelse var derfor fortsat med stationeringssted i Danmark, og hans arbejde bestod i det samme som tidligere.

A havde bevaret sin fulde skattepligt til Danmark jf. KSL §1 til trods for, at han havde købt bolig i udlandet, og sædvanligt opholdt sig her. A var derfor skattepligtig til Danmark af sin fulde indkomst

¹¹⁶ SKM2023.18.ØLR - omtales herefter som "dommen"

¹¹⁷ SKM.2023.519.SKTST; Sammenfatning

¹¹⁸ Høringsforslag; 23-0176776

¹¹⁹ SKM2023.18.ØLR

jf. SL §4. A havde derfor i 2012, 2013 og 2014 selvangivet sin udenlandsk indkomst med halv lempelse efter LL §33A, stk. 3. A.

Danmark var tildelt beskatningsretten for As lønindkomst jf. DBOen Art. 15, fordi arbejdet blev udført fra Danmark, hvor han havde stationeringssted. A havde derfor kun selvangivet med halv lempelse for lønindkomsten i udlandet jf. LL §33A, stk. 3.

I 2016 bliver A udtaget til kontrol for indkomstårene 2012-2014. Her finder SKAT, at A afbrød sit udlandsophold hver gang han lettede eller landede i Danmark, da det efter deres mening ikke kunne anses som nødvendigt arbejde i direkte relation til udlandsopholdet. Opholdende skulle derfor anses som erhvervsmæssige ophold, og SKAT mente derfor ikke, at betingelserne for lempelse efter LL §33A var opfyldt.

A klagede over afgørelsen, og sagen blev sendt til Landsskatteretten. Ved Landsskatteretten omhandlede sagen, hvorvidt A var berettiget til halv lempelse LL §33A, stk. 3 og dermed om dét, at han landede og lettede i Danmark, skulle anses som nødvendigt arbejde i direkte relation til udlandsopholdet. Der har på intet tidspunkt været uenighed om, hvorvidt A har opholdt sig mere end 42 dage i Danmark, eller om han opfylder de resterende betingelser i LL §33A. Det er derfor udelukkende, om der er tale om nødvendigt arbejde, og i relation til dette om betingelsen om 6 måneder er opfyldt, eller om A har afbrudt sit udlandsophold hver gang han letter eller lander i Danmark. Landsskatteretten finder d. 11. december 2020, at A er berettiget til lempelse efter LL §33A, stk. 3, og giver A medhold, og ændrer dermed på SKATs afgørelse. Landsskatterettens afgørelse var begrundet af, at de vurderede, at det begrænsede omfang af gange, hvor A enten landede eller lettede i Danmark, skulle anses som nødvendigt arbejde i direkte sammenhæng med hans udlandsophold. Både når A landede eller lettede i Danmark, eller fløj gennem det danske riges luftrum skulle således tælles med i de tilladte 42 dage i riget, som nødvendigt arbejde i direkte sammenhæng med udlandsopholdet. Da SKAT og A på intet tidspunkt havde været uenige om, at A opfyldte betingelsen om de maks. 42 dage i det danske rige, var A berettiget til lempelse efter LL §33A.

Skatteministeriet indbragte herefter sagen for Byretten i 2021, men denne gang med en ny påstand. Skatteministeriets påstand omhandlede i stedet, at LL §33A slet ikke var tilsigtet at gælde i tilfælde, hvor en lønmodtager af eget initiativ flytter til udlandet, og lønindkomsten ikke kan henføres til en ansættelse i udlandet, og A derfor ikke bør være berettiget til at anvende lempelsesreglerne. Byretten i København henviste sagen til Landsretten, da de mente sagen havde principiel karakter.

På baggrund af Skatteministeriets påstand skulle der vurderes om anvendelsesområdet for bestemmelsen omfattede, at en lønmodtager frit kunne bosætte sig i udlandet og opholde sig her, når de ikke arbejder uden, at det skyldes arbejdsgivers forhold, men i stedet skyldes private forhold. Sagen får dermed principiel karakter.

Skatteministeriet argumenterede i deres anbringender i sagen bl.a. for, at bestemmelsen omfatter to situationer. Den ene omhandler en dansk lønmodtager, som udstationeres til udlandet af deres danske arbejdsgiver. Den anden omhandler situationen, hvor en dansk lønmodtager får arbejde hos en udenlandsk arbejdsgiver, og opholder sig i udlandet i forbindelse med tjenesteforhold, men forsat anses som ubegrænset skattepligtig til Danmark. De anførte altså, at en situation hvor en lønmodtager tager ophold i udlandet af eget initiativ ikke skulle omfattes af bestemmelsen.¹²⁰ Da A, i følge Skatteministeriet, havde bosat sig udenfor riget, men uden at det havde relation til arbejdsgiveren eller tjenesteforholdet, mente de derfor ikke, at han var omfattet af bestemmelsen.¹²¹

A og hans repræsentant var uenige i Skatteministeriets forståelse af bestemmelsen og at den kun skulle kunne anvendes i de to situationer. De henviste til, at bestemmelsen ikke var begrænset til egentlige udstationeringer eller arbejde for udenlandske arbejdsgivere. A og hans repræsentant argumenterede for, at såfremt en lønmodtager opfyldte betingelserne om ophold udenfor riget i 6 måneder og mindre end 42 dage i riget i perioden, ville resten af betingelserne skulle anses som objektive forhold og udtaler at *"Er begge betingelser opfyldt, vil skatteyderen have ret til lempelse i medfør af bestemmelsen, da denne er en ren "mekanisk" regel, der opstiller nogle helt objektive*

¹²⁰ SKM2023.18.ØLR; Anbringender, 3.1.2 Lønindkomst under ophold uden for riget

¹²¹ SKM2023.18.ØLR; Anbringender, 3.1.2 Lønindkomst under ophold uden for riget

betingelser for, hvorvidt lempelse kan opnås eller ej. Opfylder en skatteyder således begge betingelser er der krav på lempelse (forudsat at de øvrige betingelser er opfyldt)”¹²². A henviste til, at han ”har erhvervet sin lønindkomst fra G1-A/S under ophold i udlandet, der har varet mere end 6 måneder, og som kun har været afbrudt af nødvendigt arbejde her i landet samt ferie el.lign., som - indenfor hver løbende 6 måneders periode - ikke har oversteget 42 dage.”¹²³. Han anbragte derfor, at han opfyldte alle de betingelser, som fremgår af bestemmelsen, og dermed burde være berettiget til lempelse efter LL §33A, stk. 3.

Østre Landsret starter med at definere, hvordan bestemmelsen og dens forarbejder skal fortolkes, og vurderer derefter om A har ret til lempelse efter bestemmelsen. Her ligger de særligt fokus på de forhold, at A ikke har udført arbejde i Frankrig, og at opholdet i udlandet er af egen drift, og ikke på foranledning fra arbejdsgiveren. Samtidig behandles det, at A efter aftale med sin arbejdsgiver, havde tilrettelagt sit arbejde, så han overholdt grænsen for at opholde sig mindre end 42 dage i Danmark, under udlandsopholdet. Domstolen finder derfor frem til, at *”As ophold i Y9-land skyldtes således ikke en ansættelse i udlandet, hvor ophold i Danmark udgjorde nødvendigt arbejde set i forhold til en hovedbeskæftigelse i udlandet, men var derimod uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom det pågældende land, hvor A tog ophold, ikke havde nogen form for sammenhæng med arbejdsgiverens forhold.”*¹²⁴. På baggrund af dette og bestemmelsens ordlyd og formål finder Østre Landsret, at A ikke er berettiget til lempelse efter LL §33A.

Ved behandling af sagen i Østre Landsret henviser As repræsentant ligeledes til, at en fortolkning af loven, skal anses som en praksisændring, som skal varsles.¹²⁵ Her henviser repræsentanten til, at der var skabt berettiget forventning hos A om, at han var omfattet, samt om der var administrativ praksis, som gik imod denne fortolkning af loven.

Som svar til problemstillingen omkring forventningsprincippet og ændring af administrativ praksis fandt Østre Landsret, at da A ikke havde kunne godtgøre, at der foreligger bindende administrativ

¹²² SKM2023.18.ØLR; Anbringender, 3.2.1 LL §33A, stk. 1

¹²³ SKM2023.18.ØLR; Anbringender; 3.1 Overordnet

¹²⁴ SKM2023.18.ØLR; Landsrettens begrundelse og resultat

¹²⁵ SKM2023.18.ØLR; Sagsfremstilling, Klagerens opfattelse

praksis eller andre særlige omstændighed, så kunne et skattekrav godt gøres gældende for alle de i sagen vedrørte indkomstår. I relation til forventningsprincippet afviste domstolen også, at dette kunne gøres gældende, da ligningstilsagn udelukkende er bindende for skattemyndighederne i 5 indkomstår efter det er givet. Samtidig henviste de til at den kontrol, der fandt sted i 2013, var en generel vejledningsindsats rettet mod flypersonale med udenlandsk indkomst. Da det i sagen blev afgjort, at A ikke havde oppebåret udenlandsk indkomst, kunne han derfor heller ikke anses som omfattet af dette, og afgørelsen brød dermed ikke med forventningsprincippet.

Forskellig problemstilling i de to instanser

I Landsskatteretten omhandler afgørelsen, hvorvidt landinger i det danske rige skal anses som afbrydelse af udlandsopholdet, eller om det skal anses som nødvendigt arbejde i direkte relation til udlandsopholdet. I Østre Landsret handler sagen i stedet om, hvorvidt bestemmelsen overhovedet gælder, når udlandsopholdet ikke relaterer sig til arbejdsgiveren forhold. Østre Landsret behandler derfor slet ikke forholdene for, om der var tale om nødvendigt arbejde, og om han overholdt betingelsen om de 42 dage, som ellers var omdrejningspunktet i tidligere instans.

At sagen pludselig tager en drejning, og omhandler en helt anden problemstilling må synes svært for en borger, her A, at forvente. Det betyder, at borgeren aldrig vil kunne vide, hvilke forhold en sag skal vurderes ud fra, hvis der under afgørelsen tilføjes nye betingelser, som endnu ikke har været anvendt. En af grundstenene i Grundloven og retsstaten er, som beskrevet i metodeafsnittet, at sikre borgernes retssikkerhed, ved at sikre en forudberegnelig retsstilling. Det kan diskuteres, om A havde nogen grund til at vide, at han ikke var omfattet, når der er tale om en ny fortolkning af loven, som endnu aldrig havde været anvendt. Det kan derfor diskuteres, om en ny fortolkning af bestemmelsen, og dermed tilføjelsen af en ny betingelse for lempelse, er forudberegnelig for A. Sagen er dog ikke anket til Højesteret, og dermed står retstillingen ved.

5.2 Hvilken betydning har dommen og styresignalet for retsstillingen i Ligningsloven §33A?

Som følge af dommen og styresignalet må det forstås, at der fremadrettet vil være yderligere krav til lønmodtageren for, at de kan få lempelse efter LL §33A. Anvendelsesområdet for bestemmelsen er således ændret.

5.2.1 Krav om sammenhæng med arbejdsgivers forhold

I dommen kommer Østre Landsret frem til at i tilfælde, hvor der er tale om en dansk lønmodtager, som anses som ubegrænset skattepligtig efter KSL §1, som af eget initiativ og uden at opholdet i udlandet har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, vil lønmodtageren ikke kunne få lempelse efter LL §33A, da det ifølge dommen falder udenfor bestemmelsen. Det må antages, at Østre Landsrets formål med afgørelsen har været, at dette forhold og måden at fortolke bestemmelsen, skulle gælde generelt, og ikke kan i det pågældende tilfælde.

Dermed opstår der en 6. betingelse for adgangen til lempelse efter LL §33A. Den 6. betingelse må anses som et krav om sammenhæng mellem udlandsopholdet og arbejdsgiveren forhold, samt at udlandsopholdet er i arbejdsgivers interesse. Der er altså både et krav til, at der er sammenhæng mellem arbejdsgiveren og landet hvor arbejdet udføres, men også til at det er i arbejdsgiverens interesse at arbejdet udføres i udlandet. Det er dog ikke defineret, i hverken dommen eller styresignalet, hvilke krav der er til sammenhængen, og hvordan sammenhængen skal forstås. I styresignalet fremgår der dog en række eksempler på rækkevidden af dommen, hvordan den skal inddrages i forskellige situationer og hvordan dommens rækkevidde skal forstås.¹²⁶

Arbejdsgiverens aktiviteter

Af forhold som Styresignalet henviser til, som der kan lægges vægt på, fremgår bl.a. arbejdsgiverens aktiviteter i det land, hvor arbejdsgiveren opholder sig. Eksemplet fra Skatteforvaltningen omhandler en person, som opholder sig i udlandet i 1 år for at rejse af private årsager. Personen overtaler sin arbejdsgiver til, at han kan arbejde online under opholdet. Det er derfor tydeligt, at

¹²⁶ SKM.2023.519.SKTST; Forskellige situationer

personens ophold i udlandet skyldes private årsager, men Skatteforvaltning mener også, at der her kan lægges vægt på, at de lande, hvor personen opholder sig, ikke har nogen form for sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Skatteforvaltning henviser med dette eksempel til, at arbejdsgiverens aktiviteter i det land, hvor lønmodtageren opholder sig kan have betydning for vurderingen. Der gives dog ingen klare retningslinjer for, hvornår arbejdsgiver skal anses for at have aktiviteter i landet, eller hvilken sammenhæng aktiviteten skal have med det arbejde, som lønmodtageren udfører. Vil det f.eks. være nok, hvis arbejdsgiveren har en filial i landet, men at lønmodtageren ikke udfører arbejde for den filial, og ej heller befinder sig på deres lokation? Dette må endnu anses for uklart.

Når hele familien flytter midlertidigt som følge af den udstationering

Et andet eksempel fra Skatteforvaltningen omhandler en situation, hvor lønmodtagere, som tager deres familier med under en udstationering, fremadrettet risikerer at blive påvirket negativt. Det gælder i situationer, hvor en lønmodtagers ægtefælle udstationeres til udlandet, og partneren laver en aftale med sin egen arbejdsgiver om, at de kan arbejde online fra dette land. Som følge af den nye betingelse vil partneren ikke kunne få lempelse for sin indkomst, fordi partnerens ophold udenfor Danmark ikke skyldes arbejdsgivers forhold. Det bliver dermed en omkostning for familien, såfremt de forsat anses som ubegrænset skattepligtige til Danmark, da partneren risikerer at skulle betale fuld skat i både Danmark og i udlandet, hvis der ikke er indgået en DBO med landet, hvor beskatningsretten fordeles mellem Danmark og dette land.

Andre forhold som nævnes i styresignalet

Styresignalet omtaler ligeledes en række andre eksempler for, hvordan dommen skal anvendes bl.a. i forhold til bijob i udlandet, eller tilfælde hvor man har flere job, hvor nogle af dem har relation til det land, man opholder sig i, mens andet arbejde ikke har. De vurderer ligeledes, at hvor lønmodtageren også er medejer, og dermed har væsentlig indflydelse på, hvor arbejdet skal udføres og hvor lønmodtageren skal opholde sig, vil der være et væsentligt større krav til dokumentationen for, at betingelsen er opfyldt.

Dokumentation

Den nye betingelse medfører også et udvidet krav til dokumentation, da LL §33A er en exemptionslempelse med progressionsforbehold, vil det være lønmodtageren, som har bevisbyrden.¹²⁷ Der vil derfor fremadrettet være påkrævet, at en lønmodtager kan dokumentere, at udlandsopholdet skyldes arbejdsgivers forhold, og at arbejdsgiveren har relation til det pågældende land. Som eksempel på dokumentation henviser Skattestyrelsen til anvendelse af udstationeringskontrakter som dokumentation for, at det er arbejdsgiverens forhold, som er grundlaget for udlandsopholdet. I relation til hvordan det skal dokumenteres, at arbejdsgiveren har relation til landet, er der ikke angivet eksempler.

Stor usikkerhed

Det er således ikke fyldestgørende på nuværende tidspunkt, hvordan betingelsen skal forstås og hvilke forhold, som skal inddrages ved vurderingen af, om kravet er opfyldt. Dét at retsstillingen på nuværende tidspunkt er så ny, og der ikke er givet klare retningslinjer for kravet til sammenhæng, skaber stor usikkerhed for skatteyderne. Det har afspejlet sig i en række anmodninger om bindende svar, som vil blive gennemgået nedenfor. På nuværende tidspunkt er det nemlig den eneste mulighed som lønmodtageren har, for at sikre sig, at de ikke mister retten til lempelse efter den nye betingelse, og bliver pålagt beskatning ved en eventuel kontrol.

5.3 Er der hjemmel til det nye krav?

5.3.1 Formåls- og ordlydsfortolkning af bestemmelsen og forarbejderne til LL §33A

For at forstå om der er hjemmel til at fortolke bestemmelsen på en sådan måde, at det må anses som en betingelse, at der er sammenhæng med arbejdsgivers forhold og udlandsopholdet, gennemgås formålet med bestemmelsen ud fra forarbejderne og bestemmelsens ordlyd.

¹²⁷ SKM.2023.519.SKTST; Forskellige situationer

5.3.1.1 Bestemmelsens ordlyd:

Der fremgår af dommen, at Østre Landsret anser loven og bestemmelsen i LL §33A som den primære retskilde, hvorefter de fortolker på forarbejderne til loven.¹²⁸ Derfor er det relevant først at se på ordlyden i bestemmelsen, og hvordan den skal fortolkes.

Skatteministeriet starter i deres anbringender ved Østre Landsret med at behandle bestemmelsens ordlyd. De henviser til, at bestemmelsens ordlyd angiver, at en betingelse for lempelse bl.a. er, at der *"under ophold uden for riget i mindst 6 måneder (er) erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold"*. Skatteministeriet mener ordlyden må betyde, at lønindkomsten skal være erhvervet mens lønmodtageren opholder sig udenfor riget. De henviser derfor til, at det må være et krav, at der er sammenhæng med udlandsopholdet på mindst 6 måneder, og at man erhverver lønindkomst og henviser til bestemmelsens stk. 1, 1. pkt., hvor udtrykket "den udenlandske indkomst" anvendes. Skatteministeriets anbringender henviser derfor til, at den nye betingelse skal fortolkes ud fra bestemmelsens ordlyd og formålet med bestemmelsen.

Ved en vurdering af ordlyden i bestemmelsen fremgår det ligeledes, at det er tilladt at udføre nødvendigt arbejde i landet, såfremt det har direkte sammenhæng med udlandsopholdet.¹²⁹ Ordlyden må kunne fortolkes således, at det er en betingelse, at arbejdet i Danmark har sammenhæng med udlandsopholdet og under den forudsætning, at lønmodtageren bor i udlandet af eget initiativ og af private årsager, vil dette aldrig kunne opnås. Det skyldes, at fordi udlandsopholdet ikke skyldes arbejdet, så vil der aldrig kunne skabes en relation mellem nødvendigt arbejde i Danmark og udlandsopholdet, da udlandsopholdet ikke har nogen erhvervsmæssig årsag. Netop dette forhold anvender skatteministeriet også i deres anbringer i sagen og henviser til at *"I modsat fald kan arbejde her i riget hverken være nødvendigt for eller stå i direkte forbindelse med udlandsopholdet, som bestemmelsen forudsætter."*¹³⁰

Ud fra ordlyden er der altså flere forhold, som kan anses som hjemmel til den fortolkning som Østre Landsret kommer frem til og dermed, at der er hjemmel til den nye betingelse, men modsat de andre

¹²⁸ SKM2023.18.ØLR; Landsrettens begrundelse og resultat

¹²⁹ LBKG 2023-01-13 nr. 42

¹³⁰ SKM2023.18.ØLR; Anbringender, 3.1.2 Lønindkomst under ophold uden for riget

betingelser til lempelse efter bestemmelsen, fremgår det nye kriterie ikke direkte af ordlyden. Det skal i stedet læses ud fra, hvad der eventuelt har været hensigten med den konkrete ordlyd i bestemmelsen. At man tidligere har beskrevet konkret i bestemmelsen, hvad betingelserne for lempelse er, og at det ikke fremgår direkte af ordlyden, må dog tale mod, at der ud fra ordlydens direkte ordlyd er hjemmel til den 6. betingelse.

5.3.1.2 Forarbejderne og formålet

For at forstå om formålet med bestemmelsen skal fortolkes således, at det er en betingelse, at udlandsopholdet har sammenhæng med arbejdsgivers forhold, er der udvalgt nogle af de forhold i forarbejderne, som anses relevant for hjemlen til betingelsen, eller som er blevet behandlet i dommen.

I forarbejderne til lovforslaget i 1975 om indførsel af lempelsesreglen i LL §33A står der følgende ”*Da det på grund af beskæftigelsesmulighederne og mulighederne for at udvide eksporten er af betydning, at danske virksomheder i vidt omfang kan deltage i projekter i udlandet og i denne forbindelse, kan beskæftige dansk arbejdskraft, foreslås det, at udenlandsk lønindkomst i et vist omfang fritages for beskatning.*”¹³¹. Det må dermed forstås, at formålet med at indføre lempelsesreglen i LL §33A i sin tid, var at sikre, at danske virksomheder ikke stilles dårligere end udenlandske virksomheder, når de udstationerer medarbejdere til udlandet. Formålet var ligeledes at sikre beskæftigelsesmulighederne for de danske lønmodtagere, hvorfor der også henvises til, at det er ligegyldigt for retten til lempelse, om arbejdsgiveren er danske eller udenlandske.¹³² I relation til dette fremgår der ingen betingelser i forarbejderne til, hvordan arbejdet for arbejdsgiveren skal udføres, eller hvorfor man opholder sig i det pågældende land. Ved en formålsfortolkning af forarbejderne til bestemmelsens indførsel i 1975, kan det således ikke udledes, at der er et krav om sammenhæng med arbejdsgivers forhold. Faktisk må det antages, at det hensyn og formål, som omhandler beskæftigelsesmulighederne for danske lønmodtagere, vil blive påvirket negativt af indførslen af betingelsen og dermed, at det strider med formålet i forarbejderne fra 1975.

¹³¹ LFF 1975-11-26 nr. 97; Bemærkninger til lovforslaget.

¹³² LFF 1975-11-26 nr. 97; Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Ad §1, nr. 2.

I dommen henviser A til forarbejderne til lovændringen i 1994, hvorefter piloter fik muligheden for at opnå lempelse efter bestemmelsen, og dermed ikke længere automatisk var afskåret. Her fremgår det, at *“Udvidelsen må på den baggrund antages primært at få betydning for personer, der selv finder et job i udlandet for en udenlandsk arbejdsgiver.”*¹³³. Her lagde A særligt vægt på ordet ”primært” og henviser til, at det kan udledes, at bestemmelsen ikke skal afgrænses til disse tilfælde. Han understøtter påstanden ved at henvise til cirkulæret fra 1996, hvor de fastslår, at det ikke har betydning for bestemmelsens anvendelse, om det er en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver.¹³⁴ A mener derfor ikke, at det bør have betydning, hvor arbejdsgiveren er placeret. Dette var et modsvar til, at Skatteministeriet havde henvist til, at der i forarbejderne til loven var defineret, at bestemmelsen havde til hensigt at skulle gælde i to tilfælde; hvor en dansk lønmodtager blev udstationeret af deres danske arbejdsgiver, eller hvor en dansk lønmodtager tog arbejde for en udenlandsk arbejdsgiver. Denne påstand giver Landsskatteretten, Skatteministeriet ret i, og henviste til, at fælles for de to situationer var, at der var sammenhæng mellem det pågældende land, hvor lønmodtageren tog ophold, og arbejdsgiverens forhold. Landsskatteretten mente derfor ikke, at det skulle tillægges nogen vægt, at der i forarbejderne, som der henvises til som hjemmel til den nye betingelse, anvendes ordet ”primært”.

Skatteministeriet anvendte ligeledes et andet forhold fra forarbejderne fra 1994 til at understøtte deres påstand om, at udlandsopholdet bør være grundet arbejdsgiverens forhold. De henviste til, at der i forarbejderne fra 1994 fremgik, at *“Fritagelse er fortsat betinget af, at eventuelt udført arbejde i Danmark er nødvendigt for at kunne varetage arbejdet i udlandet.”*¹³⁵. Her mener de, at det må kunne udledes, at ordlyden ”arbejdet i udlandet” henviser til, at det er et krav, at der er tale om arbejde i udlandet.

Der er således i forarbejderne, ved brug af formålsfortolkning af bestemmelsen, både forhold som taler for og i mod, at der er hjemmel til den nye betingelse. Den fortolkning som Landsskatteretten benytter må dog anses som indskrænkende i forhold til, hvornår man kan få lempelse efter bestemmelsen. Sammenholdt med, at det netop er en formålsfortolkning af bestemmelsens

¹³³ LFF 1994-11-23 nr. 73; Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Til §1, Til nr. 6

¹³⁴ SKM2023.18.ØLR; Anbringender, 3.1.2 Lønindkomst under ophold uden for riget og CIRK 1996-04-17 nr. 72

¹³⁵ SKM2023.18.ØLR; Anbringender, 3.1.2 Lønindkomst under ophold uden for riget

forarbejder, som Landsskatteretten anvender som hjemmel, står lidt i kontrast til retsstaten og Grundlovens værdier omkring retssikkerhed og forudberegnelighed for borgerne, som i dommen er A.

6. Hvilken betydning får styresignalet for retten til lempelse efter Ligningslovens §33A?

6.1 Hvem bliver påvirket?

Både virksomheder og lønmodtagere vil blive påvirket af denne ændring. Det vil naturligvis hovedsageligt være lønmodtagere, som påvirkes direkte af ændringen i og med, at det er dem, som eventuelt mister retten til lempelse, men virksomhederne vil ligeledes blive påvirket i en vis grad. Det skyldes, at i tilfælde hvor man f.eks. har en ansat, som i forbindelse med sin ansættelse rejser udenfor riget, vil nogle af disse medarbejdere nu blive afskåret fra at få lempelse i deres udenlandske løn. Samtidig er der opstået en vis usikkerhed omkring bestemmelsens omfang, og dermed risikerer man, at lysten og viljen til at rejse og udføre arbejde i udlandet, vil blive mindre.

Helt konkret vil den nye betingelse betyde, at man som ubegrænset skattepligtig til Danmark, ikke længere vil kunne sidde i et land og arbejde for et selskab i et andet land, hvis ikke det er i arbejdsgiveren interesse, og arbejdsgiveren ikke har relation til det land, som lønmodtageren befinder sig i.

Mange af dem, som vil blive påvirket af den 6. betingelse, er bl.a. konsulenter, som kan arbejde online, og derfor har valgt at etablere sig i et land. Det kunne f.eks. være fordi man hellere vil bo i Italien, eller har familie i Spanien og gerne vil være tættere på dem i perioder. Det vil, som nævnt tidligere, også særligt få betydning indenfor områder, hvor man anvender specialister eller hvor ens partner udstationeres.

Netop situationen, hvor opholdet i udlandet skyldes ens familierelationer, var tilfældet i et bindende svar fra Skatterådet. Spørgeren, der var sygeplejerske, og hendes familie havde i et par år boet i

Danmark og købt hus her, og var derfor fuldt skattepligtige til Danmark.¹³⁶ I 2022 flyttede de til Portugal, hvor de begge kom fra og solgte deres hus i Danmark. Spørgeren ønskede svar på, om skatterådet kunne bekræfte, om hun bevarede sin fulde skattepligt til Danmark, til hvilket skatterådet bekræftede med argumentet om, at hun var omfattet af KSL §1, stk. 1, nr. 4. Spørger ønskede ligeledes svar på, om hun kunne få lempelse efter LL §33A både i relation til, at hun arbejdede for det offentlige, men også i relation til, hvis Portugal tildeles beskatningsretten grundet DBOen mellem landene. Hertil afviser skatterådet i begge tilfælde, at hun kan få lempelse, med henvisning til den nye betingelse, som fremlægges i SKM2023.18.ØLR. Hun får derfor afslag på lempelse grundet, at hendes ophold i udlandet ikke har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold.

I den konkrete sag virker det modstridende, at skatterådet anser hende som udsendt af det offentlige, da de henviser til, at hun vil anses som ubegrænset skattepligtig jf. kildeskattelovens §1, stk. 1, nr. 4, som har følgende ordlyd *”som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner m.v. er udsendt til tjeneste uden for riget”*¹³⁷ og retspraksis. I spørgsmålet om lempelse efter LL §33A, anser de hende dog ikke som udsendt af en dansk arbejdsgiver. De henviser bl.a. til forarbejderne fra 1975, som behandlet ovenfor, hvor det fremgår, at lempelsen skal gælde for *”Danske lønmodtagere, der udstationeres til arbejde i udlandet”* og henviser til, at bestemmelsen ikke kan gælde, hvor man ikke er udstationeret af sin arbejdsgiver, men flytter af personlige årsager. Spørger er derfor i en situation, hvor skatterådet mener hun er skattepligtig, men af samme årsag som anvendes som begrundelse for hendes ubegrænset skattepligt, afvises hun også i at kunne få lempelse. Det kan næppe være hensigtsmæssigt.

6.2 Bliver de andre betingelser i Ligningslovens §33A påvirket af dommen og styresignalet?

Det er ligeledes relevant at vurdere, hvorvidt dommen og styresignalet påvirker de andre betingelser. Inden styresignalet udkom herskede der særligt tvivl om, hvorvidt den nye betingelse ville få betydning for 6-månders kriteriet ift., hvis man f.eks. afholdt ferie enten under udlandsopholdet eller i slutningen af opholdet.

¹³⁶ SKM2023.286.SR

¹³⁷ LBKG 2023-11-20 nr. 1330

Netop dette var problemstillingen i et bindende svar fra Skatterådet.¹³⁸ Spørgeren var ansat for en udenlandsk koncern og udførte arbejde som udelukkende kunne udføres i en rotationsordning i Irak. Det betød, at spørgeren altid arbejdede i 28 dage, og derefter havde 28 dages fri. I de 28 dage han arbejdede, arbejdede han uafbrudt, og intet af arbejdet blev udført i Danmark. Når han havde fri opholdt han sig både i Danmark og i Spanien, så han på intet tidspunkt opholdt sig mere end 42 dage i riget i enhver 6-månders periode. Efter dommen om piloten, var spørger dog blevet i tvivl om de 28 dage, hvor han havde fri, ville betyde, at han afbrød sit ophold, fordi hans ophold ikke havde relation til arbejdsgiveren i den periode, men efter eget initiativ. Skatterådet lå i sit svar særligt vægt på, at hans arbejde i Irak havde sammenhæng med arbejdsgivers forhold, men også at hans ferieophold i Spanien og Danmark ikke ville afbryde lempelsesperioden, så længe han overholdt 42-dags betingelsen.

Skatterådet har efterfølgende udgivet styresignalet, og her fremgår det også klart, at det er deres opfattelse, at ferie eller lignende forsat kan medregnes i lempelsesperioden, når man overholder de øvrige betingelser. Dog er den juridiske vejledning blevet ændret sådan, at man i det afsnit om 6-månders betingelsen, og om reglen omkring ophold, som ikke er arbejdsrelaterede, kan medregnes i beregningen, ændret således, at der nu står, at denne regel *"gælder således i et vist omfang for ferieophold."*¹³⁹. Hvordan det helt konkret skal forstås, er endnu svært at sige, og ligesom med mange andre forhold omkring betingelsen, er det forsat uklart. Reglerne for opholdets karakter i forhold til den praksis som følger af Landsskatterettens sag fra 1986¹⁴⁰ om, at ophold udenfor riget, ikke var begrænset til arbejdsophold, og dermed kunne ophold af anden karakter også godt opfylde 6-månders betingelsen, blev anvendt i et bindende svar. Spørgeren var direktør i et selskab og rejste 7 måneder til Vietnam med sin familie. Formålet med rejsen var at pleje selskabets forretningsforbindelser i Vietnam. Udover dette havde spørgeren også til hensigt at udføre turistmæssige aktiviteter under opholdet. Skatterådet bekræftede, at spørgeren kunne få lempelse efter LL §33A, da han opfyldte alle betingelserne. Skatterådet lagde bl.a. vægt på, at spørgerens ophold i udlandet havde sammenhæng med selskabets forhold, da han var sendt afsted for at pleje

¹³⁸ SKM.2023.433SR

¹³⁹ Skattestyrelsen, DJV, C.F.4.2.2.3 Mindst 6 måneder

¹⁴⁰ LSRM.1986.65

og udvide deres forbindelser i landet. De lagde ligeledes vægt på, at det ikke havde betydning, at opholdet ikke udelukkende bestod af arbejde, og at de dage hvor han afholdt ferie skulle medregnes i 6-måneders betingelsen.¹⁴¹

Det må derfor antages, at i et hvis omfang kan ferie i forbindelse med et udlandsophold godt medregnes i 6-måneders betingelsen, og den nye betingelse har derfor ikke ændret på dette.

7. Konklusion

En skatteyder som jf. Kildelovens §1 bestemmelser skal anses for ubegrænset skattepligtigt til Danmark, og som beskattes af hele sin globalindkomst jf. Statsskattelovens §4, risikerer at blive dobbeltbeskattet af deres udenlandske lønindkomst. Derfor indførte man i 1975 en intern lempelsesregel i Ligningslovens §33A for at forhindre dobbeltbeskatning af danske lønmodtagere. Formålet med at indføre bestemmelsen var at sikre danske virksomheders konkurrencesituation, samt at sikre beskæftigelsen af danske lønmodtagere. Bestemmelsen har ændret sig med tiden, og der er løbende kommet flere betingelser til, hvornår man kan opnå lempelse.

Efter den nuværende bestemmelse er den første betingelse for, at man kan få lempelse efter bestemmelsen, at skatteyderen er fuldt skattepligtig til Danmark jf. KSL §1. Den første betingelse er derfor også en afgrænsning idet, at den afgrænser alle, som er begrænset skattepligtige til Danmark i at udnytte lempelsesreglen for lønindkomst. Det gælder dog jf. SKM 2001.194.TSS, at grænsegængere også kan anvende reglerne om lempelse efter bestemmelsen.

Den anden betingelse omfatter, at der er tale om indkomst erhvervet ved personligt arbejde i et tjenesteforhold. Det vil sige, at der skal være tale om lønindkomst, og det er derfor et krav, at der er tale om en lønmodtager, og ikke en selvstændigt erhvervsdrivende for, at betingelsen er opfyldt. Det følger af forarbejderne, at alt som anses som lønindkomst ved hidtidig praksis også skal omfattes i bestemmelsen. Det afgørende er blot, at indkomsten faktisk kan henføres til udlandsopholdet, og dermed er der et krav til, hvornår lønindkomsten anses som optjent.

¹⁴¹ SKM.2023.424.SR

Den tredje betingelse er et krav til, at skatteyderen opholder sig udenfor riget i mindst 6 måneder. Der er altså indirekte to krav i betingelsen; opholdet skal både være udenfor riget, og det skal minimum vare 6 måneder. Ophold udenfor riget skal, ifølge forarbejderne og ligningscirkulæret, anses som Danmark, Færøerne og Grønland samt disses luftrum, territorialfarvand og kontinentalsokkel, og er ikke afgrænset til udelukkende at omfatte arbejdsophold, men også andre ophold vil kunne opfylde betingelsen. 6-måneders kravet er et af de forhold i bestemmelsen, som har givet flest problemstillinger, og skal i høj grad fortolkes ud fra praksis. Det gælder bl.a. i relation til, hvordan de 6 måneder beregnes, hvor det gælder, at ferie og lignende skal medregnes i de 6 måneder, men i tilfælde hvor ferien afholdes i slutningen af opholdet, vil der være en række forhold, som skal opfyldes.

Det fjerde kriterie omhandler, at lønmodtageren maksimalt må opholde sig i Danmark i 42 dage i løbet af enhver 6 måneders periode. De 42 dage i riget skal være ferie eller lignende eller nødvendigt arbejde, for at opholdet i riget ikke vil afbryde udlandsopholdet. Det har særligt været definitionen af, hvad der skal forstås som nødvendigt arbejde, der har voldt problemer. Her gælder det jf. praksis, at det er en streng vurdering, og at arbejdet skal have direkte forbindelse til udlandsopholdet. Hvordan de 43 dage skal beregnes, har der ligeledes været tvivl om, og i en sådan grad, at det har været afgjort ved Højesteret. Har fastlagt de, at et udlandsophold først anses som påbegyndt, når man har opholdt sig i udlandet i minimum 6 måneder, og højest har opholdt sig i Danmark i 42 dage i den pågældende periode, samt at det var i enhver 6 måneders periode man maksimalt måtte opholde sig i Danmark 42 dage.

Den femte og sidste betingelse omhandler offentligt ansatte, og hvornår de kan anvende lempelsen. Her gælder det, at for at kunne anvende lempelsesreglen, må lønmodtageren ikke modtage udetillæg eller andre lignende ydelser jf. LL §7, litra r, 1. pkt. eller skattefri dagpenge jf. Statsskattelovens §5, litra d, jf. ligningslovens §9, stk. 8. Det gælder ligeledes, at en offentligt ansats løn ikke må være fastsat i en kollektiv aftale, da man ellers ikke vil kunne få lempelse, medmindre det klart fremgår, at lønnen er fastsat med hensyn til lempelsesreglen.

At man opfylder de 5 betingelser, er dog ikke længere nok. Problemstillingen for specialet omhandler, hvornår man er berettiget til lempelse efter Ligningslovens §33A i lyset af Østre Landsretsdom og Styresignalet. Frem til dommen blev udgivet var det nemlig blot de 5 nævnte betingelser, som skulle være opfyldt. Østre Landsrets dom fra 2022 skabte derfor en del forvirring og usikkerhed blandt lønmodtagere og fagfolk. Dommen henviser til, at der ved en formålsfortolkning af loven må kunne udledes, at det er et krav for at få ret til lempelse efter Ligningslovens §33A, at udlandsopholdet har sammenhæng med arbejdsgivers forhold. Dermed opstår der altså en 6. betingelse for anvendelse af lempelsesreglen.

Hvad omfanget konkret bliver af den nye betingelse er endnu uklart. Ud fra dommen må det dog forstås, at i tilfælde hvor man af private hensyn vælger at bosætte sig udenfor landet, mens man arbejder for en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver, men forsat er ubegrænset skattepligtig til Danmark, vil man ikke kunne anvende lempelsesreglen. Såfremt man er udstationeret eller ens udlandsophold på anden måde har sammenhæng med arbejdsgivers forhold, vil man forsat kunne få lempelse, såfremt man opfylder de resterende betingelser. Det er dog ligeledes et krav, at det land man udstationeres til, eller hvor man bosætter sig, har sammenhæng med arbejdsgivers forhold, altså at arbejdsgiveren på en eller anden måde har relation til landet.

For at præcisere praksis, og skabe bedre forståelse for dommens retsvirkning har Skattestyrelsen udgivet et styresignal. I Styresignalet fremgår den 6. betingelse, samt en række eksempler på, hvornår den nye betingelse vil få konsekvenser, og hvad den får af betydning. Styresignaler har, som beskrevet, ikke direkte retsvirkning for borgere, men borgere kan støtte ret på det, så længe det ikke strider med højere rangerende retskilder. I specialet er der argumenteret for, at der ved en formålsfortolkning af loven, muligvis godt kan fortolkes således, at den nye betingelse ikke har hjemmel i loven og forarbejderne. Det vil betyde, at der modsætningsvis er højere rangerende retskilder, som strider med styresignalet. På nuværende tidspunkt er der dog ikke givet anledning til, at man fra lovgivers side eller fra domstolens side, vil gå i mod dommen fra Østre Landsret. Derfor må det antages, at lønmodtagere fremover vil skulle overholde 6 betingelser, såfremt de ønsker at anvende lempelsesreglerne i bestemmelsen. Dommen og styresignalet har derfor fået stor betydning for bestemmelsen og betingelserne for lempelse.

8. Litteraturliste

8.1 [Love mm.](#)

L 1922-04-10 nr. 149	Statsskatteloven
L 1975-12-19 nr. 649	Beskatning af lønindkomst erhvervet i udlandet
L 1994-12-21 nr. 1115	Beskatning af lønarbejde i udlandet m.v.
L 1998-12-23 nr. 1026	International beskatning af udbytter og aktieavancer m.v.
L 2012-09-18 nr. 921	Nedsættelse af loft over rejsefradrag, øget beskatning ...
L 2012-12-23 nr. 1395	Ophævelse af fedtafgiftsloven, nedsættelse af ...
LFB 1975-12-12 nr. 97	Betænkning over forslag til lov om ændring af lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten.
LBKG 2021-06-14 nr. 1284	Personskatteloven
LBKG 2022-08-22 nr. 1241	Selskabsskatteloven
LBKG 2023-01-13 nr. 42	Ligningsloven
LBKG 2023-11-20 nr. 1330	Kildeskatteloven
Grundloven	
OECDs modeloverenskomst 2017	

8.2 [Lovforslag og forarbejderne til loven](#)

LFF 1975-11-26 nr. 97	Forslag til Lov om ændring af lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten
LFF 1982-03-12 nr. 154	Forslag til Lov om ændring af lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten
LFF 1994-11-23 nr. 73	Forslag til Lov om ændring af ligningsloven m.v.
LFF 2012-08-14 nr. 195	Forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven
LFF 2012-11-16 nr. 82	Forslag til lov om ophævelse af fedtafgiftsloven og om ændring af lov om afgift af elektricitet, ligningsloven, personskatteloven med flere love

8.3 [Retspraksis](#)

U 1982.708.Ø	Skatteyder, der var fraflyttet til Brasilien ansås efter omstændighederne at have opgivet sin bopæl her i landet.
TfS 1986.299.Ø	Emigration til Schweiz - midlertidig bevarelse af bopæl i Danmark - skattepligt
TfS 1992.316.H	Skattemæssig bopæl her i landet ikke opgivet.
TfS 1994.295.Ø	Hovedaktionær – Ejendomsoverdragelse – Ligningsvejledningen – 15%-reglen
TfS 1997.556 ØDL	Rejsemontør – Lempelse – LL §33A – Rejsedage

SKM 2003.209.HR	Udlandsindtægt, lempelse, fortolkning
SKM 2003.405.H	Ikke lempelse af skat af indkomst erhvervet i udlandet, da udlandsopholdet ikke havde været 6 måneder.
SKM 2010.790.LSR	Lempelse vedrørende lønindkomst optjent ved arbejde udført i Cameroun.
SKM 2013.543.ØLR	Skattepligt - ophør - beboelseskrav - ophold - genanbringelse
SKM 2016.367.BR	Lempelse - nedslag - dokumentation
SKM 2023.18.ØLR	Pilot ikke berettiget til lempelse for arbejde udført for dansk luftfartsselskab
SKM 2023.13.HR	Lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende – dykkervirksomhed – konsulentaftale

8.3.1 Landsskatteretten og Told og skattestyrelsens afgørelser

TfS 1995.137.LSR	Udstationering – Dobbeltbeskatning – Egypten – §33A lempelse – 6 måneders ophold
SKM 2004.482.LSR	Lønindkomst ved tjeneste uden for Danmark for den danske stat - lempelse
SKM 2006.663.LSR	Udstationering fra dansk universitet til Sydafrika - selvangivelse til Danmark - behandling af fradrag
SKM 2007.883.LSR	Lempelse af skatteberegning, lønindkomst, udstationering

SKM 2021.689.LSR	Honorarindtægter - Ikke anset for berettiget til lempelse
SKM 2001.1.TSS	Skattelempelse - Udsendte offentligt ansatte
SKM 2001.194.TSS	Grænsegængere, LL §33A, piloter, flypersonale
8.3.2 Bindende svar	
SKM 2007.478.SR	Aktieoptioner, dobbeltbeskatning, retserhvervelse, lempelse, udlandsophold
SKM 2008.427.SR	Afbrydelse af udlandsophold
SKM 2008.784.SR	Beskatning af tingsgaver og kontante gevinster for ansatte med få sygedage
SKM 2016.557.SR	Skattepligts indtræden - bopæl - ophold
SKM 2022.154.SR ophold	Ikke fuld skattepligt og bolig i Danmark i periode med
SKM 2023.286.SR	Lempelse efter LL §33A ved ansættelse af Region til arbejde i Portugal
SKM 2023.433SR	Arbejdsophold i Irak - Ferieophold i Spanien - Rotationsordning - Ligningslovens §33A
SKM.2023.424.SR	Ophold i Vietnam - Direktør - Fuld skattepligt, skattemæssigt hjemsted - ligningslovens §33A

8.4 [Juridisk artikel](#)

SR.2007.141 Skattelempelse for lønindkomst efter ligningslovens §33A

8.5 [Styresignaler](#)

SKM 2018.348.SKTST Anvendelsesområdet for styresignaler og SKM-meddelelser

SKM 2023.519.SKTST Styresignal - Præcisering af praksis - ligningslovens §33A

SKM 2009.638.SKAT Udenlandsk lønindkomst - skattelempelse - 6-måneders-reglen - styresignal

SKM 2013.920.SKAT Genoptagelse som følge af Kommissionens åbningsskrivelse om personfradrag og fri bevægelighed - styresignal

SKM 2018.117.SKAT Genoptagelse - lempelse for dobbeltbeskatning - styresignal

8.6 [Cirkulærer](#)

CIRK 1988-11-04 nr. 135 Opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven

CIRK 1994-01-14 nr. 9 Ændring af beregningsregler for lempelse efter ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven

CIRK 1994-07-04 nr. 129 Personskatteloven

CIRK 1996-04-17 nr. 72 Ligningslovscirkulære

8.7 Den juridiske vejledning

DJV, C.F.4.2.2.3

Mindst 6 måneder

8.8 Faglitteratur

Bolander, Jane, et al

Lærebog om indkomstskat, 20. udgave, 1. oplag
Djøf forlag, 2023
(Bolander, et al., 2023)

Michelsen, Aage, et al.

International skatteret, 4. udgave, 1. oplag
Karnov Group Denmark A/S, 2017
(Michelsen, et al., 2017)

Evald, Jens

Juridisk teori, metode og videnskab, 2. udgave, 1. oplag
Djøf forlag, 2023
(Evald, 2020)

Munk-Hansen, Carsten

Retsvidenskabsteori, 2. udgave, 1. oplag
Djøf Forlag, 2018
(Munk-Hansen, 2018)

8.9 Internetsider

Høringsforslag

Udkast til Styresignal - Præcisering af praksis -
ligningslovens §33A af 01. september 2023
Skattestyrelsen
Sagsnummer: 23-0176776
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=77061&x=2387813>
(Høringsforslag; 23-0176776)

Anslag

Ordoptælling

Statistik:

Sider	68
Ord	21.979
Tegn (uden mellemrum)	121.880
Tegn (med mellemrum)	143.845
Afsnit	287
Linjer	1.841

☐ Medtag fodnoter og slutnoter

Luk