

Lovforslag nr. L 43. Fremsat den 13. oktober 1999 af skatteministeren (Ole Stavad)

Forslag

til

Lov om ændring af lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande og lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland (Lempelse for udenlandsk skat af lønindkomst)

§ 1

I lov nr. 190 af 12. marts 1997 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande foretages følgende ændringer:

1. I § 1, stk. 2, indsættes efter »artikel 31«: », jf. dog § 1 a«.

2. Efter § 1 indsættes:

»§ 1 a. Artikel 25, stk. 1, litra c), i den i § 1, stk. 1, nævnte overenskomst, finder ikke anvendelse i Danmark, jf. punkt X, stk. 1, i protokollen til overenskomsten.

Stk. 2. Artikel 25, stk. 1, litra c), finder dog anvendelse for personer hjemmehørende i Danmark, som i Finland, Island, Norge eller Sverige, oppebærer indkomst, som omhandlet i overenskomstens artikel 15, stk. 1, eller artikel 21, stk. 7, litra a), og som i medfør af reglerne i Rådets forordning (EØF) Nr. 1408/71 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for fællesskabet, er omfattet af lovgivningen om social sikring i henholdsvis Finland, Island, Norge eller Sverige i forbindelse med erhvervelsen af indkomsten og som betaler sociale bidrag i disse lande.«

§ 2

I lov nr. 492 af 12. juni 1996 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland foretages følgende ændringer:

1. I § 1, stk. 2, indsættes efter »artikel 49, stk. 2,«: », jf. dog § 1 a«.

2. Efter § 1 indsættes:

»§ 1 a. Artikel 24, stk. 2, litra a), i den i § 1, stk. 1, nævnte overenskomst, finder anvendelse for indkomst, som omhandles i artikel 15, stk. 1 og 3, erhvervet af en person hjemmehørende i Danmark, jf. artikel 45, stk. 1, litra b).

Stk. 2. Artikel 24, stk. 2, litra f) og g), finder anvendelse for indkomst, som omhandles i artikel 15, stk. 1 og 3, erhvervet af en person hjemmehørende i Danmark, hvis personen i medfør af reglerne i Rådets forordning (EØF) Nr. 1408/71 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for fællesskabet, er omfattet af lovgivningen om social sikring i Tyskland i forbindelse med erhvervelsen af indkomsten, og den pågældende betaler sociale bidrag i Tyskland.«

§ 3

Stk. 1. Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Stk. 2. § 1 har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2000 eller senere.

Stk. 3. § 2 har virkning fra 1. januar 2000.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indledning

Formålet med lovforslaget er at ophæve utilsigtet skattemæssig favorisering af personer med bopæl i Danmark og arbejde i et af de andre nordiske lande eller Tyskland. Lovforslaget omfatter alene personer, der ikke efter Rådets forordning 1408/71 betaler sociale bidrag i det land, hvor de arbejder, fordi de er socialt sikret i Danmark og derfor slipper billigere end andre skatteydere i både Danmark og i det land, hvor de arbejder. Forskellen skyldes, at der ikke ved lempelsen for udenlandsk skat tages højde for at der ikke betales sociale bidrag i udlandet.

Princippet for lempelse for udenlandsk skat i forhold til de nordiske lande og Tyskland ændres således at lempelsen højst svarer til den faktisk betalte udenlandske skat, hvis de pågældende er socialt sikret i Danmark. Ændringen, der er forudsat i overenskomsterne og sker ved en meddelelse til de andre lande, skal træde i stedet for det gældende princip, hvorefter den danske skat nedsættes uden hensyn til størrelsen af den udenlandske skat. Efter de gældende regler kan en skatteyder f.eks. ved arbejde i Sverige nøjes med 25 pct. i skat i stedet for en dansk marginalskat på 59 pct.

Da den samlede danske og udenlandske skat efter lovforslaget vil være den samme som ved arbejde i Danmark fjernes de skattemæssige incitament for lønmodtagere, der nemt kan flytte deres arbejdspladser uden at flytte bopæl, til at lade sig beskatte i Tyskland eller et af de andre nordiske lande i stedet for i Danmark.

Lovforslaget medfører ikke ændringer for grænsependlere, der alene har arbejde i Tyskland eller et af de andre nordiske lande, fordi grænsependlerne er socialt sikret i arbejdslandet.

Lovforslagets § 1 a, stk. 1, indeholder skiftet i lempelsesprincip. Der skiftes fra eksemptionslempelse til creditlempelse for så vidt angår arbejdsindkomst. Bestemmelsen er medtaget i lovforslaget for at give Fol-

ketinget mulighed for at tage stilling til den samlede ændring.

Lovforslagets § 1 a, stk. 2, betyder, at der ikke sker ændringer for lønmodtagere, der har bopæl i Danmark og er omfattet af lovgivningen om social sikring i et af de andre lande, samt betaler sociale bidrag i disse lande. I forhold til Færøerne, hvor der alene betales lave sociale bidrag, ønskes dog et skifte i lempelsesprincip for al lønindkomst.

Lovforslaget skal vedtages inden slutningen af november 1999 for at det kan få virkning fra det tidspunkt, der er angivet i ikrafttrædelsesbestemmelsen. Dette skyldes, at der skal gives underretning til de øvrige lande samt at den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst indeholder en frist førend ændringen kan finde anvendelse, jf. artikel X i protokollen til overenskomsten.

Baggrund - lempelsesprincipper

Efter den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst med de nordiske lande (Finland, Færøerne, Island, Norge og Sverige) fra 1996, tiltrådt af Folketinget ved lov nr. 190 af 12. marts 1997, og den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst med Tyskland fra 1995, tiltrådt af Folketinget ved lov nr. 492 af 12. juni 1996, beskattes lønmodtagere med bopæl i Danmark og arbejde i disse lande i arbejdsstaten. Danmark har som bopælsstat også ret til at beskatte arbejdsindkomsten. Den dobbeltbeskatning, der opstår derved, lempes efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. I den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst findes lempelsesreglerne i artikel 25 og i overenskomsten med Tyskland findes lempelsesreglerne i artikel 24.

Det almindelige princip for lempelse af dobbeltbeskatning for en fysisk eller juridisk person, der er hjemmehørende i Danmark og modtager indkomst fra udlandet, er creditprincippet. Creditprincippet er neutralt set i forhold til den danske skat, idet der alene er fradrag for den skat, der faktisk betales i udlandet. Danmark beskatter således den pågældende indkomst

på helt normal vis, men indrømmer fradrag for skat betalt i udlandet.

Creditprincippet gælder også efter overenskomsterne med henholdsvis de nordiske lande og Tyskland, jf. artiklerne 25 og 24. For lønindkomst gælder dog eksemptionsprincippet, jf. artikel 25, stk. 1, litra c), i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst og artikel 24, stk. 2, litra f) og g), i overenskomsten med Tyskland. Ved eksemptionsprincippet nedsættes den danske skat efter forholdet mellem den udenlandske lønindkomst og den samlede indkomst, således at der opnås lempelse uden hensyn til størrelsen af den udenlandske skat. Lønindkomst indtjent i udlandet af personer, der er hjemmehørende i Danmark er dermed fritaget for dansk skat, men har progressionsvirkning og får dermed betydning for størrelsen af den danske skat af eventuel anden indkomst.

Når Danmark i disse dobbeltbeskatningsoverenskomster har valgt eksemption som lempelsesmetode for løn, hænger det sammen med, at lønmodtagere som følge af EU-retten i de fleste tilfælde vil være socialt sikret i det land, hvor de arbejder, og at der i Danmarks nabolande opkræves relativt store bidrag til dækning af den sociale sikring. Ud over skatten skal arbejdsgiver og lønmodtager derfor betale et - typisk betydeligt - beløb til arbejdsstatens socialsikring.

Reglerne om social sikring er beskrevet nærmere nedenfor.

Sociale bidrag er ikke skat i dobbeltbeskatningsoverenskomsternes forstand, og der lempes derfor ikke herfor. Obligatoriske udenlandske sociale bidrag fragår dog ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst på samme måde som danske arbejdsmarkedsbidrag. En bestemmelse herom er indført ved lov nr. 1104 af 29. december 1997 om ændring af lov om arbejdsmarkedsfonde, ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven (Justering af reglerne om bidragspligt, -grundlag og -fritagelse m.v. samt fradragsret for udenlandske sociale bidrag).

Lempelse efter creditprincippet ved betaling af relativt store sociale bidrag til et naboland kan medføre et urimeligt resultat, da lønnen vil blive reduceret med både sociale bidrag og skat svarende til det højeste af de to landes skatteniveauer. En sådan ordning ville hæmme lysten til at påtage sig arbejde i andre lande. Her fører eksemptionsprincippet til det mest rimelige resultat for lønmodtagere. Retsstillingen for store dele af de lønmodtagere, der arbejder i de nordiske lande eller i Tyskland vil dermed ikke blive ændret. Det gælder f.eks. også for de fleste fremtidige grænsegængere, der ønsker at arbejde i Sverige.

Eksemptionsprincippet har derimod uheldige virkninger, når der er tale om lempelse for personer bosat i Danmark, der betaler udenlandsk indkomstskat, men ikke de sociale bidrag, der betinger den lave udenlandske skat. Eksemptionsprincippet tilskynder i et vist omfang til skattemæssig registrering i udlandet og til udførelse af arbejdsopgaver i udlandet frem for i Danmark, således at det medfører en urimelig forskelsbehandling. På grund af de uheldige virkninger har Danmark i overenskomsterne med både Norden og Tyskland fået indføjet en klausul, der bemyndiger regeringen til at skifte lempelsesprincip fra eksemption til credit, jf. punkt X, stk. 1, i protokollen til den nordiske overenskomst og artikel 45, stk. 1, litra b), i overenskomsten med Tyskland.

Danmark ønsker nu at gøre brug af muligheden for at skifte lempelsesprincip. Ifølge den nordiske overenskomst skal en anmodning om skiftet fra eksemptionsprincippet til creditprincippet fremsættes ad diplomatisk vej til hver af de andre lande. Ændringen træder først i kraft den tredivte dag efter den dag, da samtlige lande har modtaget denne underretning, med virkning for skatter som pålignes for beskatningsår som begynder den 1. januar det kalenderår som følger nærmest efter det, i hvilket ændringen træder i kraft eller senere. Vedtages lovforslaget inden slutningen af november 1999 får skiftet således virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2000 eller senere. Vedtages lovforslaget senere udskydes virkningstidspunktet et år.

I dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Tyskland er der ikke indeholdt en tilsvarende 30 dages frist, men underretning skal ad diplomatisk vej være nået frem inden 31. december 1999 for at skiftet kan få virkning fra 1. januar 2000. Vedtages lovforslaget således ikke i løbet af december udskydes virkningstidspunktet for så vidt angår Tyskland et år.

Lovforslaget indeholder et skift til credit for personer, der ikke er socialt sikret i arbejdslandet og derfor ikke betaler høje sociale bidrag, men alene den relativt lave skat, der hænger nøje sammen med de høje sociale bidrag. I forhold til Færøerne, der har lave sociale bidrag, ønskes dog et skifte til credit for al lønindkomst.

Ændringen til creditprincippet berører således alene lønmodtagere, der er omfattet af social sikringslovgivning her i landet. Det betyder, at eksemptionslempelsen mere præcist kommer til at omfatte den gruppe lønmodtagere, som den nuværende eksemptionslempelse i overenskomsterne tilsigter at dække, men hvor overenskomsterne i dag rammer for bredt.

Muligheden for at skifte lempelsesprincip for så vidt angår de øvrige nordiske lande findes, som nævnt ovenfor, i punkt X, stk. 1, i protokollen til overenskomst af 23. september 1996 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter. Den tilsvarende mulighed for så vidt angår Tyskland findes i artikel 45, stk. 1, litra b), i overenskomst af 22. november 1995 mellem Kongeriget Danmark og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår skatter i boer, af arv og af gave samt vedrørende bistand til skattesager. Disse overenskomster er begge tiltrådt af Folketinget, hvorfor skiftet i lempelsesprincip kunne gennemføres administrativt.

For imidlertid at give Folketinget mulighed for at tage stilling til den samlede ændring er skiftet fra eksemptionsprincippet til creditprincippet indeholdt i lovforslaget. Skiftet i lempelsesprincip er indeholdt i lovforslagets § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1. Ved lovforslagets § 1, stk. 2, og § 2, stk. 2, foreslås en intern lempelsesregel, der betyder, at der ikke sker ændringer for lønmodtagere, der har bopæl i Danmark og er omfattet af lovgivningen om social sikring i et af de andre lande, samt betaler sociale bidrag i disse lande. Denne regel medfører en lempeligere beskatning, men der er ikke noget til hinder for at landene ikke fuldt ud udnytter den beskatningsret som overenskomsten tillægger dem.

Regler om social sikring

Det er de EU-retlige regler, nærmere bestemt Rådets forordning (EØF) Nr. 1408/71 af 14. juni 1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for fællesskabet, der afgør, hvilket lands lovgivning om social sikring lønmodtagere m.fl. skal være omfattet af. Disse regler gælder også for EØS-landene Norge og Island.

Hovedreglen er, at en person er omfattet af lovgivningen om social sikring i det land, hvor den pågældende arbejder, og skal optages i de sociale sikringsordninger i dette land på de betingelser, der gælder i arbejdsstatens lovgivning. Hovedreglen om anvendelse af arbejdsstatens lovgivning gælder også for grænsearbejdere, dvs. personer, der udøver erhvervs-mæssig virksomhed i ét EØS-land, men er bosat i et andet EØS-land, hvortil de som hovedregel vender tilbage hver dag eller mindst én gang om ugen.

Til hovedreglen om social sikring i arbejdsstaten findes imidlertid en række undtagelser, hvoraf de vigtigste er:

- a) Det er muligt at forblive under udsendelseslandets sociale sikring, såfremt der er tale om udsendelse i en kortere periode. Efter forordningen er lønmodtageren fortsat omfattet af lovgivningen i det udsendende land i en periode på op til ét år, og perioden kan forlænges i op til tre år.
- b) Personer, der løbende er beskæftiget i to eller flere lande er socialt sikret i bopælslandet.
- c) Personer beskæftiget ved international transport er omfattet af lovgivningen i det land, hvor arbejds-giveren har hjemsted.

At være omfattet af dansk lovgivning om social sikring medfører ret til at modtage sociale sikringsydelse fra Danmark, når betingelserne herfor i dansk lovgivning er opfyldt. Dansk social sikring omfatter sygesikring, syge- og barseldagpenge, børnefamilieydelse og børnetilskud, arbejdsløshedsforsikring, ATP, arbejdsskadeforsikring og social pension (folkepension og førtidspension). Det betyder også, at arbejds-giveren skal betale bidrag til ATP, dagpenge ved sygdom og arbejdsskadeforsikring efter dansk lovgivning.

Personer omfattet af dansk social sikring fritages for at betale bidrag til social sikring i det/de andre lande; det gælder såvel arbejds-giverens bidrag som lønmodtagerens eget bidrag. Fritagelse opnås i praksis i de fleste tilfælde ved, at der, hvis betingelserne er opfyldt, udstedes en fritagelseserklæring til brug for de udenlandske myndigheder. Sager vedrørende dækning under sociale sikringsordninger administreres af Den Sociale Sikringsstyrelse.

Om størrelsen af sociale bidrag i udlandet kan nævnes, at arbejds-giveres og lønmodtageres sociale bidrag i Sverige og Tyskland udgør i alt ca. 40 pct. og i Finland typisk ca. 35 pct. I Norge varierer de sociale bidrag, men kan typisk udgøre min. 22 pct. med et tillæg på 12,5 pct. for høje indkomster. I Island betales ca. 15 pct. og på Færøerne 2,5 pct. I nogle lande betales dog alene sociale bidrag af løn op til et vist - relativt højt - niveau. I Danmark betaler arbejds-giverne bidrag til ATP, sygedagpenge og arbejdsskadeforsikring, mens lønmodtagerne selv betaler 8 pct. i arbejds-markedsbidrag og 1 pct. i særlig pensionsopsparing.

Samspillet mellem beskatning og social sikring.

Baggrunden for skiftet fra eksemption til credit er samspillet mellem de EU-retlige regler om, hvor lønmodtagere skal være socialt sikrede, og de nationale regler om, hvorledes samfundets udgifter, herunder sociale udgifter, finansieres. I Danmark udgør sociale bidrag (herunder arbejds-markedsbidrag) en relativt

lille del af de sociale udgifter, mens de udgør en betydelig del i bl.a. vore nabolande.

De personer, der vil blive berørt af skiftet fra eksemption til credit er derfor personer, der betaler skat

til ét land efter interne regler og dobbeltbeskatningsaftaler, og sociale bidrag til et andet land i overensstemmelse med EU-reglerne.

Oversigt over persongrupper, hvor der ved lovforslaget skiftes fra eksemption til credit.

Hovedregel: Social sikring i det land, hvor arbejdet fysisk udføres. Der sker ingen ændringer - eksemption som hidtil (f. eks. grænsegænger med fast fuldtidsarbejde i Sverige).

Undtagelser med social sikring i Danmark:

1. Udsendt til midlertidigt arbejde i op til 3 år.

Skift til credit i følgende situationer for personer med bopæl i Danmark, der udfører arbejde
 –for danske arbejdsgivere med fast driftssted i udlandet (bygge og anlæg først efter 12 mdr.), eller
 –for udenlandske arbejdsgivere, for så vidt tilknytningen til den danske arbejdsgiver opretholdes
 –for arbejdsgivere, der foretager arbejdsudleje.

2. Arbejde i flere lande.

Skift til credit i følgende situationer for personer med bopæl i Danmark, der normalt har lønnet beskæftigelse i to eller flere lande, og
 –jævnligt udfører arbejde i Danmark flere timer om ugen i gennemsnit eller
 –arbejder for to eller flere arbejdsgivere, der har hjemsted eller bopæl i forskellige lande
 –arbejder i flere lande for en dansk arbejdsgiver, når lønmodtageren ikke udfører arbejde i Danmark.

3. Transportarbejde.

Skift til credit for personer med bopæl i Danmark, der for en dansk arbejdsgiver kører i udlandet i mere end 183 dage i løbet af et kalenderår.

Samspelet mellem eksemptionsprincippet og lovvalgsreglerne om social sikring kan tilskynde til at udføre arbejde uden for Danmarks grænser frem for i Danmark. Ved at ændre lempelsesprincip ligestilles arbejdet i udlandet med arbejde i Danmark i skattemæssig henseende.

Af oversigten nedenfor illustreres effekten af beskatning i henholdsvis Danmark og Sverige ved en marginalindkomst på 100.000 dkr., såfremt man er socialt sikret i bopælslandet. Der kan være tale om enten et bijob eller indkomst ved midlertidigt arbejde under udstationering.

Topmarginalskatteniveauet uden arbejdsmarkedsbidrag udgør for Danmarks vedkommende 59 pct. og for Sveriges vedkommende svarer det til 55 pct. (gennemsnit). Lønmodtagere med bopæl i Danmark og bijob i Sverige beskattes alene med en bruttoskat på 25 pct. (såkaldt SINK-beskatning). Lønmodtageren er socialt sikret i bopælsstaten. AM-bidrag i Danmark udgør 9 pct. De sociale bidrag i Sverige udgør for marginale indkomster over godt 300.000 svenske kr. 33 pct. (ca. 40 pct. ved indkomster derunder). Der bortses fra eventuel progressionsvirkning.

Eksempel 1: Oversigt over beskatning af en lønudgift på 100.000 kr i henholdsvis Danmark og Sverige.

	Bopæl i DK DK arbejdsgiver	Bopæl i Sverige Svensk arbejdsgiver	Bopæl i DK Svensk arbejdsgiver EKSEMPTION	Bopæl i DK Svensk arbejdsgiver CREDIT (forslag)
Lønudgift i alt	100.000	100.000	100.000	100.000
AM-bidrag i DK	9.000	0	0	0
Sociale bidrag i Sverige	0	33.000	0	0
Skattepligtig indkomst	91.000	67.000	100.000	100.000
Svensk skat	0	36.900	25.000	25.000
Dansk skat	53.700	0	59.000	59.000
DBO-lempelse	0	0	-59.000	-25.000
DK Skat i alt	53.700	0	0	34.000
Skat og AM-bidrag i alt	62.700	69.900	25.000	59.000
Indkomst efter skat og AM-bidrag	37.300	30.100	75.000	41.000

Af oversigten fremgår, at ved lempelse efter creditprincippet bliver indkomsten efter skat og AM-bidrag ligestillet i videre omfang ved arbejde i henholdsvis Danmark og Sverige end ved lempelse efter eksemptionsprincippet. Lempelse efter eksemptionsprincippet resulterer i en indkomst efter skat og AM-bidrag, der er dobbelt så stor, som hvis det tilsvarende arbejde var udført i Danmark.

Ikke blot bijob eller udstationerede vil være omfattet af forslaget.

Også lønmodtagere, der for samme arbejdsgiver normalt arbejder i (mindst) to lande, vil være berørt af skiftet fra eksemption til credit, når de pågældende ofte skifter mellem arbejde i de forskellige lande. Der kan f.eks. være tale om en person, der for sin udenlandske arbejdsgiver hver uge arbejder fire dage i udlandet og én dag i Danmark, eller en person, der har et hovedjob i udlandet og et bijob i Danmark. En sådan person vil være skattepligtig til udlandet af den udenlandske indkomst og socialt sikret i Danmark. Der betales alene arbejdsmarkedsbidrag af indkomsten opjent hos en dansk arbejdsgiver i Danmark.

Samspillet mellem eksemptionsprincippet og lovalgsreglerne om social sikring tilskynder i sådanne tilfælde til at udføre arbejde, herunder også rent danske opgaver, uden for Danmarks grænser. Ved lovforslaget fjernes dette incitament til eksport af danske arbejdspladser. Lønmodtagerne mister samtidig deres incitament til at påtage sig arbejde i udlandet for en udenlandsk arbejdsgiver, fremfor i Danmark for en dansk arbejdsgiver. Valget af creditprincippet som

lempelsesprincip er i overensstemmelse med danske beskatningsprincipper, hvorefter enhver indkomst beskattes, men samtidig sikres en neutral skattemæssig behandling, idet der gives fradrag for skat betalt i udlandet.

Internationale koncerner med aktiviteter i både Danmark og Sverige kan tilsvarende efter de nugældende regler tilrettelægge deres aktiviteter med henblik på at deres medarbejdere betaler mindst muligt i skat. En arbejdstager bosat i Danmark udfører via ansættelse i en international koncern løbende arbejde i både Danmark og Sverige. Såfremt der hver uge arbejdes f.eks. blot én dag i Danmark og resten af tiden i Sverige, vil resultatet være, at 80 pct. af lønnen alene bliver beskattet i Sverige med den særlige bruttoskat for grænsegængere på 25 pct. Da den sociale sikring sker i Danmark, betales der ikke sociale bidrag i Sverige. Denne type arbejde, hvor det vil være muligt at kombinere en lav udenlandsk skat og ganske beskedne sociale bidrag, kan endvidere blive langt mere almindelig som følge af en stærkere integration i Øresundsregionen. En tilrettelæggelse af aktiviteterne, hvorefter eksempelvis alt kontor- og forberedelsesarbejde foregik i Sverige mens alene den egentlige kundekontakt foregik i Danmark kunne også medføre en lav svensk beskatning af lønindkomsten.

En lønmodtager med hjemmearbejde, f. eks. programmører, kan ligeledes tilrettelægge arbejdet med henblik på at blive lavt beskattet i Sverige.

Lønmodtagere, der er beskæftiget ved international transport, vil også blive berørt af skiftet fra eksempti-

on til credit. Som eksempel kan nævnes en person, der arbejder i udlandet en stor del af året. Er dette tilfældet vil personen være skattepligtig til udlandet, men socialt sikret i Danmark. Der betales dansk arbejdsmarkedsbidrag af lønnen.

En chauffør, der kører en stor del af tiden i Tyskland, beskattes af den tyske del af lønnen, men er fritaget for at betale tyske sociale bidrag, idet den pågældende er socialt sikret i Danmark. I eksemplet indgår alene indkomst efter dansk arbejdsmarkedsbidrag.

Eksempel 2: Langturschauffør som tjener 80 pct. af sin indkomst i Tyskland

	Eksempion	Credit	Beskattes i Danmark
Dansk indkomst	50.000	50.000	250.000
Udenlandsk indkomst	200.000	200.000	0
Indkomst i alt	250.000	250.000	250.000
Dansk skat (40 pct. af globale indkomst)	100.000	100.000	100.000
Udenlandsk skat (25 pct. af udenlandsk indkomst)	50.000	50.000	0
Samlet skat før lempelse	150.000	150.000	100.000
DBO-lempelse	80.000	50.000	0
Skat i alt	70.000	100.000	100.000
Indkomst efter skat	180.000	150.000	150.000

En enlig langturschauffør bosat i Danmark har en indkomst på 250.000 kr. årligt, hvoraf 80 pct. indtjenes og beskattes i Tyskland. Med udgangspunkt i et tysk skatteniveau på 25 pct. og et dansk skatteniveau på 40 pct. vil skatten beregnet efter eksemptionsprincippet udgøre 70.000 kr. og efter creditprincippet 100.000 kr. Arbejdstageren betaler altså årligt 30.000 kr. mere i skat efter overgang til credit. Efter overgangen til credit betaler langturschaufføren imidlertid samme skat uanset om han beskattes i Tyskland eller udelukkende i Danmark, hvorfor der fremover ikke vil være noget økonomisk incitament til at overgå til tysk beskatning.

Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

De statistiske oplysninger, der kan benyttes til at belyse de provenumæssige virkninger af skiftet af lempelsesmetode for så vidt angår arbejdstagere, bosat i Danmark og socialt sikret her med indkomst fra arbejde i et af de andre nordiske lande eller Tyskland, er yderst sparsomme.

Med udgangspunkt i oplysninger om antallet af arbejdstagere, der har søgt Den Sociale Sikringsstyrelse om at være sikret i Danmark, mens de arbejder i et af de omfattede lande, kan det med et meget usikkert skøn anslås, at lovforslaget kan få virkning for omkring 2.000 personer på årsbasis. Det er herved antaget, at det kun er en meget begrænset del af de omkring 15.000 personer som for 1999 skønnes at søge

om at være socialt sikret her i landet, mens de er udsendt i en kortere periode i de pågældende lande.

Hvis det antages, at de pågældende arbejdstagere i gennemsnit tjener 250.000 kr. årligt, hvoraf halvdelen beskattes i udlandet, skønnes den mistede lempelse i gennemsnit at beløbe sig til omkring 15.000 kr. pr. person.

Med disse antagelser skønnes forslaget at medføre et merprovenu for indkomståret 2000 på godt 30 mill. kr. Af merprovenuet skønnes 25 mill. kr. at vedrøre de kommunale indkomstskatter i 2000.

Det kommunale merprovenu i de kommuner og amter, som vælger ordningen med statsgaranteret udskrivningsgrundlag, vil imidlertid i 2000 tilfalde staten, da forslaget ikke er indregnet i det garanterede udskrivningsgrundlag. Det skønnes, at ca. halvdelen af beløbet, dvs. ca. 8 mill. kr., vil vedrøre kommuner og amter, som vælger det statsgaranterede udskrivningsgrundlag.

For de selvbudgetterende kommuner og amter vil forslaget isoleret set indebære et merprovenu på ca. 12 mill. kr. i 2000, som dog først vil kunne påvirke den kommunale økonomi i forbindelse med den endelige afregning i 2002.

De kommunaløkonomiske konsekvenser af forslaget skal ses i sammenhæng med de øvrige lovforslag, der gennemføres, idet det indgår i regeringens aftaler med Kommunernes Landsforening og Amtsrådsforeningen fra den 11. juni 1999, at såfremt forudsætningerne for det kommunale skattegrundlag i 2000 ændres væsentligt som følge af satsændringer m.v., neu-

traliserer staten fuldt ud herfor for kommuner og amter, der har valgt at selvbudgettere, i forbindelse med den endelige afregning.

Til brug for vurderingen af, hvorvidt lovforslagene har væsentlig betydning for det kommunale og amtskommunale skattegrundlag, vil der blive foretaget en samlet opgørelse af lovforslagenes samlede kommunaløkonomiske betydning for skatteprovenuet i 2000. Finansårsvirkningen i 2000 skønnes til omkring 10 mill. kr.

Skønnet er meget følsomt med hensyn til de anførte antagelser. Hvis indkomsten indtjent i udlandet udgør en stor andel af den samlede indkomst, kan der blive tale om større tab af lempelsesbeløb for den enkelte lønmodtager, jf. foranstående eksempler.

For den danske stat kan der blive tale om en større gevinst på sigt. Det vil være tilfældet, hvis en registrering i udlandet er rent skattemæssigt betinget. Ved et skift til credit vil der ikke længere være en tilskyndelse hertil, og beskatningsretten til den samlede indkomst kan da tilfalde Danmark. Dermed vil skiftet også forhindre et fremtidigt provenutab.

Skiftet i lempelsesprincip vil indebære en mindre administrativ merbelastning, idet der skal tages højde for den skat, der er betalt i et andet land. Endvidere afhænger valget af lempelsesprincip af, hvor den pågældende er socialt sikret og betaler sociale bidrag, hvorfor disse oplysninger skal dokumenteres.

Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet

Ved overgangen fra eksemptionsprincippet til creditprincippet for lønmodtagere, der er socialt sikret i Danmark, sikres, at der ikke fremover er skattemæs-

sige incitament til at udføre arbejde i de pågældende lande frem for i Danmark. Det gælder f.eks. lønmodtagere beskæftiget ved international transport. Internationale koncerner har ikke længere incitament til at tilrettelægge deres arbejds gange således at medarbejdere bosiddende i Danmark udfører en del af deres arbejde i udlandet alene begrundet i muligheden for at udnytte eksemptionsprincippet. En sådan tilrettelægning kunne blive langt mere almindelig som følge af en stærkere integration i Øresundsregionen.

Hvis skattefordelen ikke reelt er tilfaldet virksomheden, må det ventes at de berørte arbejdstagere må kompenseres med højere løn. I det omfang dette vil være tilfældet, bortfalder en utilsigtet fordel for de pågældende virksomheder, som eksemptionsprincippet indebærer.

Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen miljømæssige konsekvenser.

Forholdet til EU-retten

Lovforslaget skønnes ikke at indeholde EU-retlige aspekter.

Høring

Lovforslaget har været sendt til høring hos en række myndigheder, organisationer m.v. En række af disse havde ingen bemærkninger til lovforslaget. Dansk Industri, Det Danske Handelskammer, Foreningen Registrerede Revisorer og LO henviste til, at lovforslaget efter deres opfattelse forringede danske virksomheders konkurrencesituation.

Vurdering af konsekvenser af lovforslag

	Positive konsekvenser	Negative konsekvenser
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og amtskommuner	<p>Indkomstårsvirkning: Samlet provenugevinst: Ca. 30 mill. kr. i 2000, heraf ca. 25 mill. kr. for kommunerne.</p> <p>For 2000 har forslaget ingen provenumæssige konsekvenser for kommuner og amter omfattet af budgetgarantien. Merprovenuet for selvbudgetterende kommuner og amter udgør ca. 12 mill. kr. Dette merprovenu vil dog først påvirke den kommunale økonomi i 2002 i forbindelse med den endelige afregning vedr. 2000.</p> <p>Finansårsvirkning: Ca. 10 mill. kr. for staten i 2000</p>	Ingen
Administrative konsekvenser for stat, kommuner og amtskommuner	Ingen	En mindre administrativ merbelastning.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	<p>Skattemæssige incitamentter til at få udført arbejde i de pågældende lande fremfor i Danmark fjernes.</p> <p>Virksomheders incitament til at tilrettelægge deres aktiviteter med henblik på, at deres medarbejdere betaler mindst muligt i skat, fjernes.</p>	Den utilsigtede fordel som virksomheder har haft ved anvendelse af eksemptionsprincippet ved korttidsudsendte bortfalder.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget skønnes ikke at indeholde EU-retlige aspekter.	

*Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser**Til § 1*

Til nr. 1:

Ved punktet indsættes en henvisning til den nye bestemmelse.

Til nr. 2:

I Lov nr. 190 af 12. marts 1997 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande (tiltrædelsesloven) foreslås indsat en ny § 1 a. Af § 1 a, stk. 1, følger, at eksemptionsprincippet ikke

længere skal finde anvendelse som lempelsesprincip for lønindkomst erhvervet af personer hjemmehørende i Danmark. Eksemptionsprincippet for lønindkomst er indeholdt i artikel 25, stk. 1, litra c), og kan ifølge punkt X, stk. 1, i protokollen til overenskomsten ophæves på begæring af Danmark.

Ved eksemptionsprincippet nedsættes den danske skat efter forholdet mellem den udenlandske lønindkomst og den samlede indkomst, således at der opnås lempelse uden hensyn til størrelsen af den udenlandske skat. Ved at ophæve eksemptionsprincippet for lønindkomst finder creditprincippet i stedet anvendel-

se. Ved credit princippet er der alene fradrag for den betalte skat i udlandet, jf. nærmere beskrivelsen under de almindelige bemærkninger.

Overenskomsten er tiltrådt af Folketinget ved lov nr. 190 af 12. marts 1997, hvorfor skiftet i lempelsesprincip kunne gennemføres administrativt. For imidlertid at give Folketinget mulighed for at tage stilling til den samlede ændring er skiftet fra eksemptionsprincippet til creditprincippet indeholdt i lovforslaget.

Til stk. 2:

I § 1 a, stk. 2, er indeholdt en undtagelse for personer hjemmehørende i Danmark, som i Finland, Island, Norge eller Sverige, oppebærer indkomst, som omhandlet i overenskomstens artikel 15, stk. 1, eller artikel 21, stk. 7, litra a), og som i medfør af reglerne i Rådets forordning nr. 1408/71 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for fællesskabet, er omfattet af lovgivningen om social sikring i henholdsvis Finland, Island, Norge eller Sverige i forbindelse med erhvervelsen af indkomsten og som betaler sociale bidrag i disse lande. For personer omfattet af stk. 2 finder eksemptionsprincippet fortsat anvendelse. Bestemmelsen svarer til artikel 25, stk. 1, litra c), suppleret med kravet om at være omfattet af lovgivningen om social sikring i arbejdslandet og betale sociale bidrag i disse lande. Artikel 15, stk. 1, omhandler lønindkomst og artikel 21, stk. 7, litra a), lønmodtagere i kulbrintevirksomhed.

Til § 2

Til nr. 1:

Ved punktet indsættes en henvisning til den nye bestemmelse.

Til nr. 2:

I lov nr. 492 af 12. juni 1996 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland (tiltrædelsesloven) foreslås indsat en ny § 1 a. I § 1 a, stk. 1, foreslås creditprincippet anvendt for indkomst omfattet af artikel 15, stk. 1 og 3. Creditprincippet kan anvendes for indkomst, hvorom bopælsstaten giver underretning til den anden stat ad diplomatisk vej, jf. artikel 45, stk. 1, litra b). Artikel 15, stk. 1, omfatter lønindkomst og artikel 15, stk. 3, om-

fatter løn for arbejde om bord på et skib, et luftfartøj i international trafik eller om bord på en båd, der anvendes til transport af indre vandveje.

Eksemptionsprincippet og creditprincippet er nærmere beskrevet ovenfor under paragraf 1, samt under de almindelige bemærkninger.

Overenskomsten er tiltrådt af Folketinget ved lov nr. 492 af 12. juni 1996. Som ovenfor nævnt, er skiftet imidlertid indeholdt i lovforslaget for at give Folketinget mulighed for at tage stilling til den samlede ændring.

I § 1 a, stk. 2, fastholdes eksemptionsprincippet som lempelsesprincip for indkomst, som omhandlet i artikel 15, stk. 1 og 3, erhvervet af en person hjemmehørende i Danmark, hvis personen i medfør af reglerne i Rådets forordning nr. 1408/71 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for fællesskabet, er omfattet af lovgivningen om social sikring i Tyskland i forbindelse med erhvervelsen af indkomsten, og den pågældende betaler sociale bidrag i Tyskland.

Til § 3

Til stk. 1-3:

Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

§ 1 har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2000 eller senere. Dette virkningstidspunkt svarer til virkningstidspunktet i punkt X, stk. 1, i protokollen til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, såfremt underretning om ændringen er nået frem til alle de øvrige lande senest den 1. december 1999. Såfremt lovforslaget ikke vedtages forinden, hvorfor underretning ikke kan gives, udskydes virkningstidspunktet et år. I sådant tilfælde fremsættes ændringsforslag herom.

§ 2 har virkning fra 1. januar 2000. Dette virkningstidspunkt svarer til virkningstidspunktet i artikel 45, stk. 1, litra b), i overenskomsten mellem Danmark og Tyskland, såfremt underretning er givet senest den 31. december 1999. For så vidt angår Tyskland udskydes virkningstidspunktet tilsvarende et år, såfremt underretning ikke gives senest den 31. december 1999, og der fremsættes ændringsforslag herom.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

§ 1. Overenskomst af 23. september 1996 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter kan tiltrædes på Danmarks vegne. Overenskomsten er optaget som bilag til denne lov.

Stk. 2. Overenskomsten træder i kraft og finder anvendelse i Danmark efter bestemmelserne i artikel 31.

Stk. 3. Overenskomsten af 12. september 1989 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter skal ophøre at have virkning efter bestemmelserne i artikel 31, stk. 4, i overenskomsten af 23. september 1996.

Artikel 25, stk. 1, litra c). Såfremt en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som omhandles i artikel 15, stk. 1, eller artikel 21, stk. 7, litra a), kan Danmark medregne indkomsten i beskatningsgrundlaget, men skal i den danske skat af indkomsten fradrage den del af indkomstkatten, der svares af den indkomst, som hidrører fra denne anden stat.

Lovforslaget

§ 1

I lov nr. 190 af 12. marts 1997 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande foretages følgende ændringer:

1. I § 1, stk. 2, indsættes efter »artikel 31«: », jf. dog § 1 a«.

2. Efter § 1 indsættes:

»§ 1 a. Artikel 25, stk. 1, litra c), i den i § 1, stk. 1, nævnte overenskomst, finder ikke anvendelse i Danmark, jf. punkt X, stk. 1, i protokollen til overenskomsten.

Stk. 2. Artikel 25, stk. 1, litra c), finder dog anvendelse for personer hjemmehørende i Danmark, som i Finland, Island, Norge eller Sverige, oppebærer indkomst, som omhandlet i overenskomstens artikel 15, stk. 1, eller artikel 21, stk. 7, litra a), og som i medfør af reglerne i Rådets forordning (EØF) Nr. 1408/71 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for fællesskabet, er omfattet af lovgivningen om social sikring i henholdsvis Finland, Island, Norge eller Sverige i forbindelse med erhvervlsen af indkomsten og som betaler sociale bidrag i disse lande.«

Gældende formulering

§ 1. Overenskomsten af 22. november 1995 mellem Kongeriget Danmark og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning, for så vidt angår indkomst- og formueskat, og for så vidt angår skatter i boer, af arv og af gave samt vedrørende bistand i skattesager, kan tiltrædes på Danmarks vegne. Overenskomsten er optaget som bilag til denne lov.

Stk. 2. Overenskomsten træder i kraft og får virkning i Danmark efter bestemmelserne i artikel 49, stk. 2.

Artikel 24, stk. 2, litra a). Hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst eller ejer formue, som i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland, skal Danmark, såfremt bestemmelserne i litra f) ikke medfører andet, indrømme.

aa) fradrag i denne persons indkomstskat med et beløb svarende til den indkomstskat (herunder den del af eventuel erhvervsskat, som falder på indtægten), som er betalt i Forbundsrepublikken Tyskland;

bb) fradrag i denne persons formueskat med et beløb svarende til den formueskat (herunder den del af eventuel erhvervsskat), som er betalt i Forbundsrepublikken Tyskland.

Lovforslaget

§ 2

I lov nr. 492 af 12. juni 1996 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland foretages følgende ændringer:

1. I § 1, stk. 2, indsættes efter »artikel 49, stk. 2,«: », jf. dog § 1 a«.

2. Efter § 1 indsættes:

»§ 1 a. Artikel 24, stk. 2, litra a), i den i § 1, stk. 1, nævnte overenskomst, finder anvendelse for indkomst, som omhandles i artikel 15, stk. 1 og 3, erhvervet af en person hjemmehørende i Danmark, jf. artikel 45, stk. 1, litra b).

Stk. 2. Artikel 24, stk. 2, litra f) og g) finder anvendelse for indkomst, som omhandles i artikel 15, stk. 1 og 3, erhvervet af en person hjemmehørende i Danmark, hvis personen i medfør af reglerne i Rådets forordning (EØF) Nr. 1408/71 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for fællesskabet, er omfattet af lovgivningen om social sikring i Tyskland i forbindelse med erhvervelsen af indkomsten, og den pågældende betaler sociale bidrag i Tyskland.«

*Gældende formulering**Lovforslaget*

- f) Hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst eller ejer formue, som i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst kun kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland, eller som i henhold til bestemmelsen i artikel 15, stykke 1 og 3, kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland, kan Danmark medregne denne indkomst eller formue i beskatningsgrundlaget, men skal indrømme fradrag i indkomstskatten eller formueskatten med den del af indkomstskatten eller formueskatten, som svarer til den indkomst, der hidrører fra, eller formue, der ejes i Forbundsrepublikken Tyskland.
- g) For indkomst, der kan beskattes i Tyskland i henhold til artikel 15, stk. 1 og 3, skal bestemmelserne i litra f) kun finde anvendelse i tilfælde, hvor der for de kompetente myndigheder i Danmark forelægges dokumentbevis for, at der er taget skridt til betaling af tysk skat på denne indkomst.

Til lovforslag nr. L 43. Skriftlig fremsættelse (13. oktober 1999)

Skatteministeren (Ole Stavad):

Herved tillader jeg mig for Folketinget at fremsætte:

Forslag til lov om ændring af lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande og lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland. (Lempelse for udenlandsk skat af lønindkomst).

(Lovforslag nr. L 43).

Formålet med lovforslaget er at ophæve utilsigtet skattemæssig favorisering af personer med bopæl i Danmark og arbejde i et af de andre nordiske lande eller Tyskland. Lovforslaget omfatter alene personer, der ikke betaler sociale bidrag i det land, hvor de arbejder, fordi de er socialt sikret i Danmark. De slipper derfor billigere end andre skatteydere i både Danmark og i det land, hvor de arbejder. Forskellen skyldes, at der ikke ved lempelsen for udenlandsk skat tages højde for at der ikke betales sociale bidrag i udlandet.

Princippet for lempelse for udenlandsk skat i forhold til de nordiske lande og Tyskland ændres således, at lempelsen højst svarer til den faktisk betalte udenlandske skat, hvis de pågældende er socialt sikret i Danmark. Ændringen skal træde i stedet for det gældende princip, hvorefter den danske skat nedsættes uden hensyn til størrelsen af den udenlandske skat.

Da den samlede danske og udenlandske skat herefter vil være den samme som ved arbejde i Danmark fjernes de skattemæssige incitamenter for lønmodtagere, der nemt kan flytte deres arbejdspladser uden at flytte bopæl, til at lade sig beskatte i Tyskland eller et af de andre nordiske lande i stedet for i Danmark. Ligeledes ville det generelt være højst uheldigt for det danske arbejdsmarked i Øresundsregionen, hvis danske lønmodtagere - såfremt de er socialt sikret her i landet - kan nøjes med at betale en marginalskat på 25% i svensk skat ved arbejde i Sverige set i forhold til en marginalskat på 59% ved arbejde i Danmark. Dette favoriserer alt andet lige svenske arbejdsgivere på bekostning af danske arbejdsgivere. Forskellen skyldes, at de svenske sociale bidrag på 33 pct. bortfalder, fordi den danske lønmodtager er socialt sikret i Danmark.

Lovforslaget medfører ikke ændringer for grænsependlere, der alene har arbejde i Tyskland eller et af de andre nordiske lande, fordi grænsependlerne er socialt sikret i arbejdslandet.

Lovforslaget skønnes med stor usikkerhed at medføre et merprovenu for indkomståret 2000 på ca. 30 mill. kr.

Lovforslaget skal vedtages inden slutningen af november 1999 for at få virkning fra 1. januar 2000.

Jeg skal herefter anbefale forslaget til Folketingets hurtige og velvillige behandling.