



UDSTATIONERING AF MEDARBEJDERE

EXPATRIATION OF EMPLOYEES

Philip Nybo Brenøe-Hansen (180794)

Specialeafhandling

Cand.merc.jur

2. juni 2020

Vejledere:

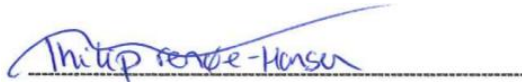
Daniel Yuki Bujandric, specialkonsulent, Skattestyrelsen

Martin Hannibal, lektor, Ph.d., IMM, SDU

Samlet antal anslag: 139.514

Tro og love-erklæring

»Det erklæres herved på tro og love, at undertegnede egenhændigt og selvstændigt har udformet denne rapport. Alle citater i teksten er markeret som sådanne, og rapporten eller væsentlige dele af den har ikke tidligere været fremlagt i anden bedømmelsessammenhæng«.



Philip Nybo Brenøe-Hansen

1. Indledning	1
1.1 Problembaggrund	1
1.2 Problemformulering	2
1.3 Afgrænsning	2
1.4 Metode	4
1.4.1 Juridisk metode	4
1.4.1.1 Retsdogmatik	4
1.4.1.2 Retskildeanvendelse	4
<i>1.4.1.2.1 Nationale love og folkeretlige aftaler</i>	5
<i>1.4.1.2.2 Litteratur</i>	6
<i>1.4.1.2.3 Praksis</i>	6
1.4.2 Økonomisk metode	6
1.4.2.1 Den ny institutionelle metode	6
2. Dansk skattelovgivning	8
2.1 Statsskatteloven og dennes principper	8
2.2 Fysiske personers fulde og begrænsede skattepligt til Danmark	12
2.2.1 Fuld skattepligt, jf. KSL § 1, stk. 1	13
2.2.1.1 Bopælskriteriet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1	13
2.2.1.2 Flytning til Danmark	15
<i>2.2.1.2.1 Opholdskravet</i>	16
<i>2.2.1.2.1.1 Hvornår er der taget ophold?</i>	16
<i>2.2.1.2.1.2 Hvad anses som ferie eller lignende?</i>	17
2.2.1.3 Flytning fra Danmark	19
<i>2.2.1.3.1 Helårsbolig</i>	20
<i>2.2.1.3.2 Sommerhus</i>	22
2.2.1.4 Delkonklusion	23
2.2.2 Begrænset skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1	26
2.2.2.1 Lønindkomst jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1	27
<i>2.2.2.1.1 Personligt arbejde i tjenesteforhold</i>	28
<i>2.2.2.1.2 Arbejdsgiverens skattepligt til Danmark</i>	28
<i>2.2.2.1.3 Arbejdets udførelse i Danmark</i>	29
2.2.2.2 Udlejningsindtægter, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 5	30
2.2.2.3 Delkonklusion	31

3. Dobbeltbeskatning	33
3.1 OECD's modeloverenskomst	33
3.1.1 Sondringen mellem domicilland og kildeland	35
3.1.2 Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	35
3.1.3 Overenskomstens anvendelsesområde	36
3.1.4 Afgørelse af skattemæssigt hjemsted	37
3.1.5 Fordeling af beskatning	38
3.1.5.1 Lønindkomst i tjenesteforhold	38
3.1.5.2 Indtægt af fast ejendom	39
3.1.6 Metoder til undgåelse af dobbeltbeskatning	40
3.1.6.1 Eksempion med progressionsforbehold	40
3.1.6.2 Almindelig credit	41
3.1.6.3 Matching credit	41
3.2 Interne danske lempelsesregler	42
3.2.1 Ligningslovens § 33A	42
3.3 Delkonklusion	44
4. Økonomiske overvejelser ved udstationering	45
4.1 Williamson - introduktion til transaktionsomkostningsteorien	45
4.2 Udviklingen af transaktionsomkostningsteorien frem til i dag	48
4.3 Transaktionsomkostninger med fokus på human kapital	51
4.3.1 Vurdering af udstationeringer i lyset af transaktionsomkostninger	52
4.4 Delkonklusion	55
5. Diskussion	57
5.1 Ændring i praksis for skattemæssigt hjemsted	57
5.2 Forskellige indkomstopgørelser	59
5.3 Beskatning af bonus fra tidligere år	60
6. Konklusion	61

Abstract

This master thesis examines the taxation of expatriated employees according to Danish and international tax law. The thesis examines in detail which circumstances, both personal and professional, affect the taxation of the employee according to Danish tax law. The thesis further analyzes under which circumstances the employee will be considered a Danish tax resident and a Danish non-tax resident. The thesis is limited to analyzing the taxation of a few typical incomes in connection with the expatriation. The relevant incomes are salary, including the most basic salary components as benefits in kind, bonuses and, to a very limited degree, pension contributions. Furthermore, income from rental of properties is included, based on the assumption that expatriates often choose to rent out their property due to the limited period for the assignment.

Based on the nature of most assignments the employees are often considered taxable in multiple countries. The thesis therefore analyzes the taxation right of the above-mentioned incomes according to OECD's model taxation treaty. The thesis analyzes the determination of tax treaty residency country according to article 4 of the treaty. In most cases the right for taxation is awarded the tax treaty country, which also has the right to tax the assignees' worldwide income. In some cases, including article 15, which includes salary income, the taxation rights are awarded to the country in which the work is carried out. The income from rental of property is taxed in the country in which the property is located according to article 5 of the treaty. The thesis further analyzes the different relief types according to both the model taxation treaty and internal Danish tax law. The most often used relief methods are exemption with progression and credit. The thesis concludes that the risk of double taxation is mitigated through the treaty and internal relief methods. However, the thesis highlights and discusses some practical problems in connection with the expatriation, including interpretation differences of the model tax treaty and different income allocations between countries.

From a company perspective the thesis analyzes transactions costs, by use of Williamsons TCE and development within the field of TCE theory. The thesis changes the target field of the theory from physical to human capital to use the theory in an expatriation context. The thesis concludes that it, in general, is very cost-intensive to expatriate employees, but if the company analyzes its reasons for expatriation as well as considering the process used, the expatriations can be of great benefit to both the company and the employee. In summary the thesis successfully analyzes the employee's tax liability to Denmark and the tax and economic consequences this might lead to for the employee and company respectively.

1. Indledning

1.1 Problembaggrund

I en mere globaliseret verden bliver det stadig mere nødvendigt for virksomheder at have mobile medarbejdere. Dette ses ved, at arbejdsopgaver typisk ikke længere er afhængige af at blive udført i eller er afgrænset til ét land, men at opgaverne oftest har et internationalt aspekt. Denne mobilitet sikrer et udbytte både for virksomheder og medarbejdere, hvorfor der er stor interesse for at udnytte mulighederne for udstationering. Digitaliseringen sikrer også, at ressourcerne i en virksomhed udnyttes bedst muligt, ved at medarbejdere kan arbejde i flere lande samtidig. Dette medfører dog også nogle problemstillinger, der er relevante at belyse, når virksomheder overvejer at udstationere medarbejdere til et andet land i kortere eller længere tid.

Ved valget om at udstationere en medarbejder fravælges samtidig muligheden for at ansætte en lokal medarbejder til at udføre samme opgave. Der er uanset valget herimellem tale om en transaktion af human kapital, der vil medføre transaktionsomkostninger. Med inddragelse af transaktionsomkostningsteori (TCE) argumenteres der i afhandlingen for forskellige aspekters indvirkning på, hvornår en udstationering af interne medarbejdere giver mening, og hvornår markedet i stedet med fordel kan benyttes. Således findes flere direkte og indirekte transaktionsomkostninger ved udstationering, herunder også omkostninger, der er afhængige af de skatteretlige konsekvenser ved at arbejde i et andet land.

Fokus for denne afhandling er i samspil med de økonomiske aspekter en analyse af, hvilke skatteretlige problemstillinger, danske og internationale, der opstår ved udstationering af medarbejdere, herunder hvordan og under hvilke betingelser medarbejderens skattepligt til Danmark afgøres. På trods af en ensretning af skattereglerne er der risiko for, at der kan opstå dobbeltbeskatning. Dette være sig både de tilfælde, hvor medarbejdere er begrænset skattepligtige til et land samt fuldt skattepligtige til et andet, og de tilfælde, hvor medarbejderen er dobbeltdomicileret. Afhandlingen diskuterer afslutningsvist nogle udvalgte problemstillinger med udgangspunkt i et defineret typetilfælde af udstationering.

Med henblik på ovenstående analyseres både de teoretiske og praktiske problemstillinger, der opstår for virksomheder og medarbejdere ved udstationering.

1.2 Problemformulering

Denne afhandling har til formål at analysere en medarbejders skattepligt til Danmark, når denne er ansat i et dansk selskab og udstationeres til et andet land, herunder hvilke skatteretlige og økonomiske konsekvenser dette medfører for henholdsvis medarbejder og virksomhed.

1.3 Afgrænsning

Der er ved valget af ovenstående problembaggrund og problemformulering for afhandlingen mulighed for at inddrage mange relevante aspekter af både juridisk og økonomisk karakter. Af hensyn til det begrænsede omfang er det nødvendigt at afgrænse de relevante aspekter.

Afgørelsen af de skatteretlige konsekvenser ved udstationering afhænger af såvel de skatteretlige konsekvenser i hjemlandet, udstationeringslandet og den internationale folkeret til harmonisering mellem disse stater. Denne afhandling vil inddrage de danske skatteregler samt den internationale folkeret til harmonisering af skattereglerne primært i form af OECD's modeloverenskomst (MDO) samt med nærmere eksemplificering i enkelte konkrete danske dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO). Uanset relevansen vil afhandlingen ikke inddrage de nationale skatteregler i den anden stat. Det vil således i gennemgangen af den internationale skatteret forudsættes, at skattepligt foreligger i begge stater.

Afhandlingen fokuserer desuden kun på skattereglerne for fysiske personer, der udstationeres som medarbejdere af et privat dansk selskab, hvor medarbejderen ikke selv har relation til ledelsen i en periode på minimum 6 måneder. Gældende ret for udstationering af direktører, offentligt ansatte og for ophold af mindre end et halvt års varighed gennemgås således ikke. Ligeledes vil virksomheden og således arbejdsgiverens forpligtelser og skatteforhold, herunder fast driftssted eller hjemmehør, ved udstationering af en medarbejder ikke blive gennemgået.

I denne afhandling vil den danske skattepligt alene blive behandlet ud fra Kildeskatteloven (KSL)¹ §§ 1, stk. 1 og 2, stk. 1, nr. 1 og 5. Ligeledes vil kun art. 15 og

¹ LBKG nr. 117 af 29/01/2016.

6, der vedrører de samme indkomster i MDO'en blive behandlet, for så vidt angår analysen af indkomstartiklerne.

Fra afhandlingen afgrænses de særlige regler i KSL §§ 5A-5D, som omhandler grænsegængere.

Ved ophør af fuld skattepligt til Danmark eller skift af skattemæssigt hjemsted efter en DBO skal fraflytterbeskatning iagttages. Behandlingen heraf og afgørelsen af, hvorvidt visse aktiver er genstand for fraflytterbeskatning, vil ikke gennemgås i nærværende afhandling.

Af interesse for afhandlingen vil alene være de skattemæssige forhold, hvorfor afhandlingen således ikke omfatter gennemgang af regler for arbejds- og opholdstilladelse, social sikring samt de nærmere aftaleretlige og ansættelsesretlige forhold ved udarbejdelsen af udstationeringskontrakten.

EU-skatte retten vil ikke inddrages. Dette, da den for afhandlingen relevante del af skatte retten kun i begrænset omfang er reguleret i EU-retten, da der er tale om et nationalt anliggende uden videre EU-harmonisering.² Harmoniseringen er primært søgt gennem folkeretten, hvorfor fokus er herpå. Overholdelse af den almene EU-ret er forudsat.

I forhold til fortolkningen af DBO'er, herunder OECD's MDO vil der ikke blive fokuseret på den folkeretlige fortolkning, betydning og retskildeværdi. Således vil fokus udelukkende være på den skatteretlige fortolkning.

Af relevans for den økonomiske analyse vil udelukkende være de potentielle transaktionsomkostninger, der kan opstå for virksomheden ved udstationering af medarbejdere. Eventuelle transaktionsomkostninger for medarbejderen vil således ikke behandles nærmere, om end disse må vurderes også at opstå. Ved gennemgangen af transaktionsomkostninger sammenlignes kun valget mellem at udstationere en medarbejder eller foretage en ny lokalansættelse i udstationeringslandet. Afgrænset fra analysen er således hybrider heraf som for eksempel konsulentansættelse eller udstationering af en medarbejder med en anden virksomhed.

² Skatteretten 1, s. 83.

1.4 Metode

1.4.1 Juridisk metode

1.4.1.1 Retsdogmatik

Problembaggrunden og problemformuleringen vil i denne afhandling, for så vidt angår den juridiske del, analyseres ud fra den retsdogmatiske metode. Retsdogmatikkens formål er at systematisere, beskrive, fortolke og analysere gældende ret, *de lege lata*, med udgangspunkt i den eller de relevante retskilder.³ Retsdogmatikken kan derfor defineres som værende positivistisk. Således vil afhandlingen tage udgangspunkt i at beskrive, definere samt anvende den skatteretlige lovgivning, men vil ikke indgå i en retspolitisk diskussion af, hvordan lovgivningen bør være, *de lege ferenda*.

Definitionen af gældende ret er regler, der formodes at være opstået på den i samfundet anerkendte måde for tilblivelse af retsregler.⁴ Heraf forstås ved retsdogmatisk fortolkning den anvendelse af de tilstedeværende retskilder, som både domstolene og enhver anden trænet udøver af juraen, bør følge, når et juridisk problem skal løses.⁵ Derved bør samme resultat nås, omend metoden anvendes af domstolene eller en anden trænet udøver grundet den samme forforståelse og fortolkningsstil.

1.4.1.2 Retskildeanvendelse

Retskildernes formål er at skabe ensartethed. Den juridiske institution kan ikke anses for at være en fast mekanisk proces, hvorfor det er naturligt, at retskilder og juridisk metode ofte er blevet anset som tæt forbundet, da retskilderne bidrager til, at der netop opstår et sammenhængende retssystem.⁶ De retskilder, der anvendes i den teoretiske analyse i afhandlingen, er traditionelle retskilder, om end der findes nogen grad af forskel i forhold til opdelingen af de skatteretlige retskilder.⁷ Således vil udgangspunktet være den danske skatteret og den internationale skatteret. Retskilderne indenfor disse områder til brug for afhandlingen kan opdeles i primær lovgivning og lovforarbejder, litteratur og praksis,

³ Det lejes værdi, s. 42.

⁴ Ibid., s. 43.

⁵ Retskilder og retsteorier, s. 34.

⁶ Juridisk metodelære, s. 61.

⁷ Grundlæggende skatteret, s. 43.

herunder både retspraksis og administrativ praksis.⁸ Således har retssædvaner og forholdets natur ikke nogen direkte rolle i skatteretten.⁹

1.4.1.2.1 Nationale love og folkeretlige aftaler

I afhandlingen anvendes den danske skattelovgivning som udgangspunkt for analysen, da genstandsfeltet for problembaggrunden og -formuleringen er en dansk medarbejder. De primære skattelove, der er relevante for emnefeltet, er således Grundloven, Statsskatteloven (SL)¹⁰, Kildeskatteloven, Personskatteloven (PSL)¹¹ og Ligningsloven (LL).¹² Disse suppleres af en stor del af andre skattelove, der regulerer mindre dele herunder som eksempel Pensionsbeskatningsloven (PBL)¹³ samt Ejendomsavancebeskatningsloven (EABL).¹⁴ Det må bemærkes, at en ikke ubetydelig del af lovgivningen ikke findes i selve lovteksten, men også i forarbejderne til lovene, hvorfor disse må tillægges nogen værdi på grund af deres praktiske værdi for skatteretten.¹⁵

Yderligere anvender afhandlingen folkeretlige retskilder primært i form af OECD's MDO til analyse af de dobbeltbeskatningsproblemstillinger, der opstår ved udstationering af medarbejdere fra Danmark til udlandet. Disse folkeretlige aftaler er indgået for at harmonisere skattelovgivningen landene imellem, der ellers begge globalindkomstbeskatter fuldt skattepligtige.¹⁶ Yderligere vil også kommentarerne til OECD's MDO blive anvendt, da de af de danske domstole er tillagt værdi ved fortolkningen på trods af, at deres retskildeværdi er internationalt omdiskuteret.¹⁷ Ved den nærmere diskussion af de mulige problemstillinger vil det være nødvendigt at anvende specifikke DBO'er, der dog også generelt er i høj overensstemmelse med MDO'en.

⁸ Grundlæggende skatteret, s. 43 ff.

⁹ Ibid., s. 62.

¹⁰ LOV nr. 149 af 10/04/1922.

¹¹ LBKG nr. 799 af 07/08/2019.

¹² LBKG nr. 806 af 08/08/2019.

¹³ LBKG nr. 238 af 12/03/2020

¹⁴ LBKG nr. 132 af 25/01/2019.

¹⁵ Grundlæggende skatteret, s. 53 f.

¹⁶ Skatteretten 1, s. 87 ff.

¹⁷ Ibid., s. 88.

1.4.1.2.2 Litteratur

I afhandlingen anvendes litteratur fra henholdsvis den danske skatteret og den internationale skatteret. Den juridiske litteratur er ikke i sig selv en retskilde, idet den beskriver den ret, der allerede eksisterer, og ikke selv danner ny ret.¹⁸ Litteraturen vil dog kunne bidrage til forståelsen af både den danske og internationale skatteret og de bagvedliggende hensyn og idéer. Der er i afhandlingen søgt benyttet en bred vifte af litteratur, både for at øge argumentationen, hvor retstilstanden må synes klar, men også for at belyse eventuelle nuancer, hvor retstilstanden er mere uklar. Det må bemærkes, at COVID-19-situationen har begrænset adgangen til litteratur.

1.4.1.2.3 Praksis

Der er indenfor det skatteretlige område en righoldig offentliggjort praksis. Dette inkluderer såvel retspraksis fra de danske byretter, landsretter og Højesteret samt administrativ praksis fra Skattestyrelsen, Landsskatteretten og Skatterådet. Landsskatteretten benævnes ret, men er egentlig en administrativ klageinstans, uden rekursmulighed udover domstolene.¹⁹ Retspraksis udgøres naturligvis af afgørelser fra domstolene, og den administrative praksis udgør både vejledninger, styresignaler, cirkulærer, bekendtgørelser, bindende svar og udtalelser. Det må naturligvis nævnes, at retskildehierarkiet finder anvendelse, hvorfor domstolene ikke er bundet af den administrative praksis, uanset hvor vedvarende og fast den må vurderes at være.²⁰

1.4.2 Økonomisk metode

1.4.2.1 Den ny institutionelle metode

Den økonomiske teori kan inddeles i ny institutionel eller neoklassisk økonomi. Den neoklassiske økonomi er den klassiske økonomiske metode, der ideelt set søges anvendt for at kunne beregne transaktionsomkostningerne. Den neoklassiske økonomi bygger dog på forudsætninger, herunder fuld rationalitet og perfekt information, der ikke kan anses for at være realistisk for markedet til at beskrive transaktionsomkostningerne.²¹ Den primære økonomiske metode, der anvendes i analysen af transaktionsomkostninger i

¹⁸ Det lejedes værdi, s. 45.

¹⁹ Grundlæggende skatteret, s. 61.

²⁰ Ibid., s. 57.

²¹ Østergaard, s. 272.

forbindelse med udstationeringer, er derfor den ny institutionelle metode. Her er analyseniveauet markedet, og analyseenheden er virksomheden. Aktørforudsætningerne er, at aktørerne har begrænset rationalitet, samt at der er imperfekt information på markedet.²² Ud fra denne metode er det muligt at beskrive de aspekter, der påvirker transaktionsomkostningerne for virksomheden ved udstationering af medarbejdere og således bedst belyser, hvilke overvejelser virksomhederne bør gøre sig. Således er det ud fra dette metodiske perspektiv heller ikke foreneligt at angive et endeligt korrekt resultat.

²² Østergaard, s. 273.

2. Dansk skattelovgivning

I Danmark er der ved Grundlovens²³ (GL) § 43, lovfæstet et legalitetsprincip:

”Ingen skat kan pålægges, forandres, eller ophæves uden lov [...]”

Det følger således heraf, at det er Folketinget, der har skattepålægningsmagten. Dette for at sikre saglighed, objektivitet, retssikkerhed samt forbud mod magtfordrejning.^{24 25} Således må dette også forstås som et forbud mod, at Folketinget uddelegerer magten til at lovgive på skatteområdet til fx Skatteministeren. Selvom der hyppigt gøres brug af bekendtgørelser, der udstedes af skatteministeren, er disse dog altid udstedt med hjemmel i skattelovgivningen, der er blevet mere og mere omfangsrig gennem årene.²⁶ Således er det ikke længere kun SL, der regulerer hvad der er hjemmel til at beskatte og fradrage m.m., da den mere specifikke skattelovgivning nu findes i KSL, PSL, LL mv. med tilhørende bekendtgørelser. På trods af at det i den moderne skatteret typisk er disse love, der henvises til, når et skattesubjekts skattepligt og opgørelse af skattepligtig indkomst skal afgøres, er det stadig SL, der er den egentlige hjemmel til beskatningen og heraf de fleste skatteretlige principper kan udledes. Det synes således som et naturligt udgangspunkt at starte med en kort introduktion og gennemgang af SL, som udgør fundamentet for både dansk skatteret såvel som nærværende afhandling.

2.1 Statsskatteloven og dennes principper

Statsskatteloven stammer tilbage fra 1903, hvor den første statsskattelov af 1903 om Indkomst- og Formueskat til staten blev vedtaget.²⁷ Forud for denne lov byggede beskatningen på formue- og ejendomsbeskatning. Således blev Statsskatteloven af 1903 den første lov, hvor hovedfokus for beskatningen ændrede sig til indkomstbeskatning. Loven blev senere afløst af SL af 1922, der oprindeligt bestod af 50 paragraffer, men i dag er ændret utallige gange, så kun en brøkdel af loven stadig består.²⁸ Den danske skatteret er derfor ændret fra at have én central lov, der detailregulerede såvel den

²³ LOV nr. 169 af 05/06/1953.

²⁴ Skatteretten 1, s. 97.

²⁵ Grundlæggende skatteret, s. 43f.

²⁶ Således er dette som udgangspunkt ikke i uoverensstemmelse med delegationsforbuddet. For nærmere gennemgang af problemstillingerne ved brugen af bekendtgørelser se eventuelt Lærebog om indkomstskat, s. 106 ff.

²⁷ Den permanente statsindkomstskattelov blev vedtaget ved LOV nr. 104 af 15/05/1903. Den blev senere ændret ved LOV nr. 144 af 8/6/1912 og igen ved LOV nr. 149 af 10/4/1922.

²⁸ Grundlæggende skatteret, s. 23.

objektive som subjektive skattepligt til at være spredt ud over et større antal love, der regulerer hver deres mindre del af skatteretten.

På trods af de mange ændringer af SL er det stadig den grundlæggende lov i det danske skattesystem.²⁹ Således er skelettet for beskatningen i SL §§ 4-6 stadig uændret. Det er også ud fra disse bestemmelser, navnlig § 4, at de principper, der regulerer skatteretten, kan findes. Strukturen for bestemmelserne er, at § 4 fastlægger den skattepligtige indkomst og heraf hjemlen til beskatningen. Dette drejer sig således om en positiv afgrænsning.³⁰ § 5 fastlægger, hvad der ikke henregnes til indkomsten og således ikke beskattes, hvorfor der er tale om en negativ afgrænsning, mens § 6 fastlægger, hvad der ved beregningen af indkomsten kan fradrages. Samlet set kan disse tre bestemmelser opsummeres til meget illustrativt at betyde, at kun frugten fra æbletræet beskattes (indkomsten), mens selve træet således ikke er grundlag for beskatning (indkomstgrundlaget). Yderligere kan kun fradrages, hvad der er afholdt af omkostninger til at vedligeholde træet, herunder gødning m.m. Denne forklaring er generelt god at have i baghovedet ved analyse af den skatteretlige teori og er således også det klart mest benyttede eksempel af undervisere i faget.

For nærværende afhandling vil interessen centrere sig omkring § 4 for at fokusere på, hvad der kan beskattes. §§ 5 og 6 gennemgås i mindre omfang af hensyn til omfanget for afhandlingen, men er stadig nødvendig for illustrationens skyld, og fordi en gennemgang uden anerkendelse af deres betydning må anses for mangelfuld.

Af SL § 4, stk. 1 fremgår:

”Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi [...]”

Der er på baggrund af ovenstående formulering tale om et ultimativt bredt indkomstbegreb, hvor al indkomst er skattepligtig, hvis andet ikke fremgår af SL eller andre retskilder.³¹ § 4 fortsætter herefter med en opstilling af eksempler på sådanne indtægter i litra a-f. Dette inkluderer løbende erhvervsmæssige vederlag, uanset hvordan

²⁹ Grundlæggende skatteret, s. 24.

³⁰ Skatteretten 1, s. 196.

³¹ Grundlæggende skatteret, s. 148.

disse måtte fremtræde i karakter jf. litra a. Af andre eksempler, og den af primær betydning for afhandlingen, kan nævnes løn, pensioner, livrenter og gaver, jf. litra c, samt renter og udbytter, jf. litra e.³² Afslutningsvis kan nævnes, at også mere tilfældige indtægter anses for skattepligtige, selvom disse kun erhverves en enkelt gang, jf. litra f.³³ Det meget brede udgangspunkt suppleres af navnlig SL § 5 samt et hav af præciseringer og undtagelser i LL.³⁴

Foruden at være det klare og brede udgangspunkt for opgørelsen af den skattepligtige indkomst er SL § 4 også hjemmel for flere almenlydige og afgørende principper i dansk skatteret.

Det første princip, der kan udledes af SL § 4, er årsindkomstprincippet, der angives af ” [...] den skattepligtiges samlede årsindtægter [...]”. Således hjemler dette, at den skattepligtige indkomst opgøres på grundlag af et indkomstår på 12 måneder.³⁵ For fysiske personer er indkomståret angivet til som udgangspunkt at være kalenderåret, jf. KSL § 22, stk. 1, 2. pkt. Dette resulterer i, at hvis indkomståret omfatter en periode kortere end 12 måneder på grund af for eksempel til- eller fraflytning, så omregnes den skattepligtige delårsindkomst for at svare til et fuldt indkomstår.³⁶ Denne omregning kan foretages både ved beregning ud fra delårsindkomst jf. PSL § 14, stk. 1 eller ved angivelse af den faktiske indkomst jf. PSL § 14, stk. 2. Skatteberegningen foretages herefter på baggrund af den fulde årsindkomst og nedsættes med den del af skatten, der forholdsmæssigt falder på perioden, inden skattepligten startede, eller efter den sluttede. Årsindkomstprincippet, herunder helårsomregningen, sikrer, at skattebelastningen pga. skatteprogressionen er ens, uanset om skattesubjektet er skattepligtig i hele indkomståret eller kun en del heraf.

Som en afledning af årsindkomstprincippet følger det, at indkomster skal periodiseres over de år, hvor indkomsten realiseres.³⁷ Udgangspunktet herfor er, at beskatningen sker på det tidspunkt, hvor en skattepligtig person erhverver ret til et formuegode, jf.

³² Skatteretten 1, s. 196f.

³³ Grundlæggende skatteret, s. 148.

³⁴ Se for eksempel LL § 7-7Å for skattefrie indtægter, præcisering af lønaccessorier i LL § 16 samt fradrag oplyst i LL 8-8Y.

³⁵ Skatteretten 1, s. 200 ff.

³⁶ Ibid., s. 201 f.

³⁷ Ibid., s. 234.

formuleringen ”[...] formuegoder af pengeværdi [...]”. Således kan der udledes et retserhvervelsesprincip. Det kan dog diskuteres i mange tilfælde, præcist hvornår dette tidspunkt er.^{38 39}

Det sidste og meget afgørende princip for denne afhandlings emnefelt er globalindkomstprincippet. Dette princip kan udledes af den meget klare formulering ”[...] hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke [...]”. Af dette princip kan derfor udledes, at personer, der anses for fuldt skattepligtige til Danmark⁴⁰, er skattepligtige efter danske principper også af indkomst optjent i udlandet.⁴¹ Således er det uden betydning, om indkomsten er skattefri i det land, den er optjent i. Ligeledes vil indkomsten, herunder lønindkomst, skulle opgøres efter danske skatteregler.⁴² Dette vil også betyde, at det er det danske nettoindkomstprincip, der finder anvendelse, og således kun udgifter, der er fradragsberettigede efter SL § 6 mv., der kan fradrages ved fx udlejning af udenlandsk ejendom. Ydermere vil der også blive beregnet AM-bidrag af udenlandsk indkomst, jf. Arbejdsmarkedsbidragsloven⁴³ §§ 2 og 4, efter arbejdsmarkedsbidraget blev ændret til at være en indkomstskat fremfor et øremærket bidrag.⁴⁴

Afslutningsvist kan nævnes, at SL § 5 i hovedtræk ved sin negative afgrænsning udelukker den formueforøgelse, der sker, ved at formuegenstande stiger i værdi fra beskatning.⁴⁵ Dette er dog kun gældende i de tilfælde, hvor det sker udenfor næring og spekulation.⁴⁶ Ligeledes afgrænser SL § 6 fradragsberettigede driftsomkostninger fra ikke-fradragsberettigede udgifter, der udelukkende vedrører indkomstgrundlaget.⁴⁷ En nærmere gennemgang af SL § 5-6 tjener i nærværende afhandling ikke noget formål, da begrænsningerne i den skattepligtige indkomst samt de fleste af de relevante

³⁸ JV C.A.1.2.1.

³⁹ Denne diskussion er også belyst ved nærmere gennemgang og diskussion i relation til beskatningen af bonus ved udstationering i afsnit 5.

⁴⁰ Modstående til globalindkomstprincippet for fuldt skattepligtige findes territorialprincippet for begrænset skattepligtige. Dette princip, der ikke er udledt af SL § 4, behandles i afsnit 2.2.2.

⁴¹ Skatteretten 1, s. 202 f.

⁴² Dette vil være særligt relevant for opgørelsen af fri bil, jf. LL § 16, stk. 4, da der er tale om rådighedsbeskatning, og at handelsprisen for biler må konstateres betydeligt højere i Danmark end andre lande.

⁴³ LBKG nr. 121 af 07/02/2020.

⁴⁴ Grundlæggende skatteret, s. 160. Denne ændring skete ved LOV nr. 1235 af 24/10/2007. Ved ændringen gav dette dog også mulighed for at opnå lempelse for AM-bidrag ved hjemmehør til udlandet.

⁴⁵ Bemærk dog at dette udgangspunkt er ændret i blandt andet ejendomsavancebeskatningsloven.

⁴⁶ Gennemgang af problemstillingerne ved næring og spekulation falder udenfor emneområdet i denne afhandling. For en nærmere gennemgang se Grundlæggende skatteret, s. 291 ff.

⁴⁷ Grundlæggende skatteret, s. 149.

fradragsberettigede udgifter for medarbejdere reguleres i andre retskilder, navnlig LL⁴⁸. Ovenstående korte gennemgang synes dog fundamental af både historiske, principielle og overbliksnødvendige grunde. Folketingets valg af ikke at ændre på SL, men at lovgive og ændre i skatteretten gennem andre love er et udtryk for respekt for den principbærende karakter af SL §4-6. Ligeledes hjælper dette med til at give et principfast udgangspunkt for skatteretten, der ellers kan synes uoverskuelig og forvirrende.⁴⁹

2.2 Fysiske personers fulde og begrænsede skattepligt til Danmark

Som nævnt fandtes tidligere også reglerne om skattepligtens indtræden, den subjektive skattepligt, i SL. Disse findes for fysiske personer i stedet nu i KSL. De objektive skatteregler om opgørelse af den skattepligtige indkomst i fx SL er afhængige af den subjektive skattepligt, da subjektiv skattepligt er en forudsætning for, at de objektive skatteregler finder anvendelse.⁵⁰

I KSL såvel som generelt i den danske skattelovgivning sondres mellem fuld og begrænset skattepligt. Den fulde skattepligt for fysiske personer fremgår i KSL § 1, stk. 1. Den fulde skattepligt er baseret på et tilknytningsskriterium for personen, skattesubjektet. Dette være sig ved fast bolig, ophold eller statsborgerskab. Det er også kun for fuldt skattepligtige personer, at der findes et globalindkomstprincip.

Begrænset skattepligtige personer er derfor ikke omfattet af globalindkomstprincippet, da den begrænsede skattepligt i stedet er baseret på et territorialprincip for skatteobjektet eller kilden. Den begrænsede skattepligt fremgår af KSL § 2, stk. 1, nr. 1-29. Den begrænsede skattepligt angår alene de oplyste indkomster, der således er udtømmende. Som begrænset skattepligtig svares derfor ikke nødvendigvis dansk skat af alle indkomster, uanset om disse har kilde i Danmark.⁵¹ Således er der langt færre indkomster at skulle svare dansk skat af som begrænset kontra fuld skattepligtig til Danmark. De to skattepligtsformer er gensidigt ekskluderende, hvorfor skattepligt til Danmark kun kan

⁴⁸ Således ændrer dette på udgangspunktet om, at der ikke er fradrag for private udgifter, jf. SL § 6 in fine, hvilket ligeledes begrundes, at § 6 ikke har nogen afgørende betydning for medarbejdere.

⁴⁹ Skatteretten 1, s. 198.

⁵⁰ Grundlæggende skatteret, s. 71.

⁵¹ Som eksempel herpå kan fx nævnes renteindtægter i en dansk bank.

afgøres efter den ene eller den anden bestemmelse. Det er dog muligt at ændre status over tid fra fuld skattepligtig til begrænset og vice versa fx ved fra- eller tilflytning.⁵²

2.2.1 Fuld skattepligt, jf. KSL § 1, stk. 1

Ved udstationering vil det være nødvendigt at afgøre skattepligten for den udstationerede medarbejder. Dette har også betydning for den udstationerende virksomhed, da både medarbejder og virksomhedens pligter og ansvar påvirkes heraf.⁵³

Udgangspunktet for en medarbejder ansat af et dansk selskab frem til udstationeringen må som udgangspunkt i langt de fleste tilfælde være fuld skattepligt. Således synes dette naturligt at gennemgå først af hensyn til afklaring om, hvorvidt den fulde skattepligt vil bestå, ophøre eller overgå til begrænset skattepligt.⁵⁴ KSL § 1, stk. 1 om fuld skattepligt er affattet således:

”Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1. personer, der har bopæl her i landet,
2. personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende⁵⁵

[...]”⁵⁶

Den fulde skattepligt baserer sig således på et fysisk tilknytningskriterium i form af enten bolig eller ophold.

2.2.1.1 Bopælskriteriet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1

KSL § 1, stk. 1, nr. 1 om skattepligt ved bopæl må anses for at være den mest centrale bestemmelse ved afgørelse af fuld skattepligt. Bestemmelsen fastlægger efter sin ordlyd,

⁵² Grundlæggende skatteret, s. 72.

⁵³ For arbejdsgivers forpligtelser, se blandt andet BKG nr. 499 af 27/03/2015, herunder § 22 samt SKM.2003.207.VLR, hvor arbejdsgiver hæftede for A-skat grundet manglende god tro om lønmodtagers skattepligt, jf. KSL § 69, stk. 1.

⁵⁴ Gennemgangen i dette afsnit relaterer sig reelt udelukkende til, om fuld skattepligt består/opstår eller ophører. Herefter vil kravene til begrænset skattepligt gennemgås i afsnit 2.2.2.

⁵⁵ Bestemmelsens stk. 1, nr. 2 vil ikke have nogen større betydning for afhandlingen, men vil dog i nogle dele af gennemgangen være nødvendig at være opmærksom på og have i bagehovedet for fuld forståelse. Afhandlingen synes desuden mangelfuld, hvis ikke denne blot kort blev nævnt.

⁵⁶ Bestemmelsen oplister yderligere to grupper af fuld skattepligtige subjekter, disse gælder sømænd samt udsendte offentligt ansatte og har således ikke betydning for afhandlingens problemformulering.

at alle personer, uanset alder⁵⁷ eller statsborgerskab, er fuldt skattepligtige til Danmark, når de har en bopæl i landet.⁵⁸

Bopælsbegrebet er derfor nødvendigt at afgrænse nærmere, da dette i skatteretlig henseende ikke er at anse for synonymt med begrebet bolig. Således er bopælsbegrebet noget mere omfattende og praksis for, hvornår der foreligger bopæl, stammer helt tilbage fra vejledningen til Statsskatteloven af 1903⁵⁹ og også den nu ophævede § 2 i SL, der benyttede udtrykkene bosat og bopæl synonymt.⁶⁰ Det fremgår således også klart af Kildeskattecirkulærets⁶¹ pkt. 3, at bopæl skal forstås i overensstemmelse med den tidligere § 2 i SL. Således fremgår, at der ved afgørelsen af, om der er statueret bopæl:

” [...] lægges der vægt på, om de pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at de agter at have hjemsted her”⁶²

Der er således et bredt tilknytningskriterium, hvor der lægges vægt på både et objektivt krav om at have en bolig til rådighed⁶³ samt et subjektivt⁶⁴ krav om at agte at have hjemsted i Danmark.⁶⁵ Bemærk, at der ikke er krav om ejerskab af bolig for at have en bolig til rådighed, og således kan statueres bopæl allerede, hvis en ægtefælle har en bolig eller i særlige tilfælde endog, hvor forældre har en bolig, der er til rådighed.⁶⁶ Det må derfor antages, at de konstaterbare forhold, der skal dokumentere hensigt om at have hjemsted i Danmark, skal være klarere i en tilflytningssituation, hvor bopæl erhverves end i en fraflytningssituation, hvor bopæl opgives. Som afledt effekt heraf har praksis også fastlagt, at det faktum, at man tidligere har haft bopæl, giver en formodning om, at man fortsat agter at have tilknytning til Danmark.⁶⁷ Bemærk, at det som udgangspunkt er den pågældende person, der fraflytter, som skal dokumentere, at fuld skattepligt er ophørt

⁵⁷ Bemærk dog, at børn under 15 år ikke skal indsende selvangivelse/oplysningskema, medmindre de har haft en indtægt i året, jf. Skattekontrolloven (LOV nr. 1535 af 19/12/2017) § 3, stk. 1, nr. 1.

⁵⁸ Grundlæggende skatteret, s. 74.

⁵⁹ CIRK nr. 441 af 12/12/1903.

⁶⁰ Skatteretten 1, s. 785, note 11.

⁶¹ CIRK nr. 135 af 04/11/1988.

⁶² Således også jf. JV C.F.1.2.1.

⁶³ Det objektive krav om at have en bolig til rådighed er stadig det mest afgørende element i afgørelsen, jf. SKM.2004.257.HR.

⁶⁴ Det har tidligere været omdiskuteret i juridisk teori om KSL medførte en objektivisering af bopælsbegrebet, hvilket nok er set i forhold til formuleringen af KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Dette må dog anses for besvaret benægtende i retspraksis, jf. Lærebog om indkomstskat, s. 742f.

⁶⁵ Skatteretten 1, s. 785.

⁶⁶ Som eksempel på, at det ikke tillægges selvstændig betydning, hvor beskeden boligen er, jf. TfS 2017.155.SR, hvor boligen udgjordes af et værelse på 15 kvm.

⁶⁷ Skatteretten 1, s. 786.

ved ikke længere at have objektiv rådighed over en bopælsmulighed, modsat bevisbyrden, der pålægges skattemyndighederne ved tilflytning.⁶⁸

Bemærk, at ved vurdering af de subjektive momenter for, om en person agter at have hjemsted i Danmark, lægges vægt på de faktiske forhold og handlinger. Således tæller handlinger mere end ord, uagtet hvad den pågældende ellers måtte oplyse at have af motiver.⁶⁹ Der ligges derfor som udgangspunkt vægt på, om medlemmer af personens husstand, herunder ægtefælle/samlever og børn, bor i Danmark.

Det er ikke muligt at fastlægge alle momenter, der taler for, at en person agter at have hjemsted i Danmark. Andre momenter som oprettelse af bankkonti, ejerskab af bil eller båd, medlemskab af foreninger eller ejerskab af en virksomhed i Danmark kan have betydning.⁷⁰ Formelle kriterier som folkeregisterregistrering i Danmark har ikke selvstændig betydning.⁷¹ Ejerskab eller leje af helårsbolig⁷², samt at familien bor i Danmark, vil alene kunne være nok til, at pågældende har tilkendegivet af have hjemsted i Danmark.

Ovenstående giver ikke anledning til spørgsmål for personer, der bliver født, bor og dør i Danmark, der således uden nærmere analyse må anses for fuld skattepligtige til Danmark fra fødslen.⁷³ Af interesse for afhandlingens problemformulering er derimod de tilfælde, hvor der sker til- eller fraflytning i forhold til, om bopæl er opnået eller opgivet. Kravene til, hvornår der statueres bopæl og heraf fuld skattepligt er således forskellige ved til- og fraflytning, hvorfor også den nærmere gennemgang må opdeles.

2.2.1.2 Flytning til Danmark

Det er med ovenstående fastslået at bopæl i Danmark, herunder hvad det kræver af både objektive og subjektive momenter, statuerer fuld skattepligt. Denne regel kompliceres

⁶⁸ Lærebog om indkomstskat, s. 743.

⁶⁹ Grundlæggende skatteret, s. 75. Bemærk dog, at de subjektive hensigter i særlige tilfælde kan tillægges betydning, jf. TfS 1986.299.ØLR, hvor det kun var uddannelsesmæssige grunde, der gjorde, at familien blev boende i Danmark, og det derfor blev tillagt, at skatteyderen havde til hensigt at have hjemsted i Schweiz allerede ved udflytning.

⁷⁰ Bemærk, at dette er mange af de samme momenter, der vurderes ift. skattemæssigt hjemsted, jf. MDO art. 4, som gennemgås i afsnit 3.1.4. Dette må dog ikke forveksles, og det skal fastholdes, at vurderingen af dansk skattepligt og skattemæssigt hjemsted efter en DBO er to forskellige vurderinger, der foretages separat. Se Lærebog om indkomstskat, s. 745.

⁷¹ Grundlæggende skatteret, s. 74 f.

⁷² Gennemgang af helårsbolig og sondringen mellem helårsbolig og sommerhus analyseres nærmere i afsnit 2.2.1.3.1 og 2.2.1.3.2.

⁷³ Grundlæggende skatteret, s. 74 f.

dog i det tilfælde, at den pågældende person er tilflytter til Danmark. For tilflyttere gælder foruden kravet om bopæl i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 også et opholdskrav, jf. KSL § 7, stk. 1, 1. pkt., hvorefter den fulde skattepligt ikke indtræder før den pågældende har taget ophold i Danmark. KSL § 7, stk. 1, har følgende ordlyd:

”For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, nr. 1, først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende”

2.2.1.2.1 Opholdskravet

Således kan en person købe bolig i Danmark, herunder både helårsbolig og sommerhus, med hensigt at have hjemsted her uden at blive omfattet af fuld skattepligt, hvis ikke personen har taget ophold her i landet.⁷⁴

2.2.1.2.1.1 Hvornår er der taget ophold?

Ovenstående giver anledning til endnu en afklaring, nemlig af hvornår der kan statuere at være taget ophold. For definitionen er særligt 2. pkt. af interesse, hvorefter kortvarige ophold ikke anses for at udgøre ophold efter KSL § 7, stk. 1, 1. pkt. Hvornår et ophold anses for kortvarigt, er besvaret i vejledende praksis, jf. JV C.F.1.2.2 samt skd.1972.21.139. På baggrund heraf anses ophold af en varighed på mere end 3 måneder samt mere end 180 dage indenfor enhver 12 måneders periode ikke som kortvarigt ophold.⁷⁵ Overstiger opholdet én af disse grænser vil fuld skattepligt indtræde på den 1. dag, der begrundet det ophold, som bryder grænsen.⁷⁶ I modsætning til ved opgivelse af fuld skattepligt, er det afgørende, at hver ægtefælle selvstændigt tager ophold. At man køber en lejlighed, hvorefter ægtefællen tager ophold i denne og bliver fuld skattepligtig, er derfor uden betydning, så længe den anden ægtefælle ikke opholder sig længere end 3

⁷⁴ Grundlæggende skatteret, s. 76. Se også JV C.F.1.2.2.

⁷⁵ Rejsedage, der resulterer i brudte døgn vil i beregningen anses for hele dage. Således vil en periode med ankomst 1. januar kl. 23.55 og afrejse igen 7. januar kl. 00.30 anses for 7 hele dage. Bemærk at der ikke er tale om 3 måneder/180 dage indenfor et år jf. Lærebog om indkomstskat, s. 753.

⁷⁶ Grundlæggende skatteret, s. 77.

måneder⁷⁷ eller 180 dage over 12 måneder i Danmark, jf. JV C.F.1.2.2 samt til illustration TfS.1992.388.LSR og nyere afgørelse TfS.2019.142.SR.⁷⁸

2.2.1.2.1.2 Hvad anses som ferie eller lignende?

Ordvalget i loven omkring "... Ferie eller lignende" har givet anledning til mange spørgsmål og afgørelser. Således skal opholdet foruden at overholde ovenstående grænser også overholde at være ferie eller lignende.

Det fremgår klart af bestemmelsens ordlyd, at ophold, der fuldstændig kan tilskrives at være på grund af ferie, hvor der ikke udføres noget arbejde, således ikke vil anses for ophold, jf. KSL § 7, stk. 1. Som udgangspunkt må formuleringen også lede til, at udføres der arbejde, som har økonomisk betydning for den pågældende, selv af kort varighed, må dette anses for ikke at være omfattet, hvorefter fuld skattepligt indtræder, hvis en bolig er til rådighed.

Formuleringen "... eller lignende" har dog åbnet op for fortolkning, af hvornår ophold ligner ferie uden at være det.⁷⁹ Praksis for, hvornår dette foreligger, må vurderes at være mere lempelig, end hvad der kan forventes ud fra ordlyden, og ligeledes fremstår praksis heller ikke som værende særlig ensrettet.

Der foreligger særligt en del praksis vedrørende sportsudøvere, der er i Danmark i forbindelse med landsholdssamlinger eller sportsbegivenheder. Se heriblandt TfS.2015.218.SR, hvorefter Skatterådet fastslog, at en håndboldspiller, der ejede bolig i Danmark, hvor kæresten boede, mens han var kontraktligt forpligtet i sin håndboldklub i andet land, ikke ville blive fuld skattepligtig i forbindelse med modtagelse af landsholdspenge for samlinger på dansk grund.⁸⁰ Et lignende utrykt bindende svar giver samme resultat for en fodboldspiller, hvorefter deltagelse i fodboldkampe for landsholdet i Danmark ansås for ferie eller lignende. En noget overraskende afgørelse set i forhold til

⁷⁷ Dette gælder kun, når det er planlagt, at opholdet har midlertidig karakter. Således kan ophold på mindre end 3 måneder medføre indtræden af fuld skattepligt, hvis det var forventet, at man ville være blevet længere, men at denne forudsætning ændrer sig af uforudsete grunde. Se således TfS 1987.195.LSR, hvor en medarbejder var hjemme mellem to udstationeringer i mindre end 1 måned, men det ikke var forventet, at den anden udstationering ville ske og således forventet at pågældende skulle bo og arbejde i Danmark, da opholdet blev indledt. Herefter var fuld skattepligt indtrådt ved opholdets begyndelse, på trods af kort varighed.

⁷⁸ Grundlæggende skatteret, s. 76 f.

⁷⁹ Skatteretten 1, s. 789 f.

⁸⁰ Grundlæggende skatteret, s. 79.

en utrykt afgørelse, hvor en cykelrytters ophold i forbindelse med 6-dages løb i Danmark vurderes at overskride, hvad der kan anses for ferie eller lignende.⁸¹ På trods af at de nærmere momenter ikke kendes, må det vurderes, at resultatet for alle tre afgørelser burde være det samme, hvorfor praksis ikke er særlig retningsgivende, og at det under alle omstændigheder kommer an på en vurdering af de konkrete omstændigheder, om et ophold vurderes at være ferie eller lignende.⁸²

Dog må SKM.2012.732.ØLR være en af de mere kendte og absolut mest retningsgivende afgørelser indenfor dette ellers lidt svært definerbare område. Således har denne afgørelse givet en tommelfingerregel for, hvornår et ophold kan være ferie eller lignende. Dommen omhandler en fotomodel, der arbejdede 7 dage i Danmark indenfor en periode på 12 måneder, hvor arbejdsopgaverne ikke kunne begrunde fuld skattepligt. I denne afgørelse lægges yderligere vægt på, at arbejdet ikke er udført regelmæssigt eller kontinuerligt. Dommen medførte, at styresignalet SKM.2013.715⁸³ blev udsendt vedrørende personer, der tidligere er blevet anset for fuldt skattepligtige i lignende situationer og derfor havde ret til genoptagelse af deres skatteansættelser. Det er senere blevet kodificeret i JV C.F.1.2.2, at egentligt arbejde i maksimalt 10 dage indenfor 12 måneder accepteres, og at arbejde over denne grænse som hovedregel vil medføre fuld skattepligt.⁸⁴

Ovenstående grænse gælder dog kun, hvis ikke arbejdsopgaverne fremstår som værende efter et fast mønster. Således vil fuld skattepligt indtræde allerede ved deltagelse i fire bestyrelsesmøder ved samtidig rådighed over bolig, jf. TfS.2010.102.LSR, da dette anses som løbende og regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende hverv.⁸⁵ Modsætningsvis kan også arbejdsopgaver, der strækker sig ud over 10 dage bevare deres enkeltstående karakter, hvis arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark, jf. SKM.2002.252.LR.⁸⁶ Bemærk, at disse to afgørelser ikke er i strid med SKM.2012.732.ØLR, selvom de går forud for denne afgørelse. SKM.2012.732.ØLR har

⁸¹ Skatteretten 1, s. 790 note 26.

⁸² Se dog i Skattestyrelsens egen praksis benævnt en særlig undtagelse for landskampe og landsholdssamlinger i JV C.F.1.2.2., der dog ikke i sig selv burde kunne være begrundelse nok, hvilket også støttes af SKM.2020.33.SR, som er seneste offentliggjorte afgørelse om opholdsbestemmelsen, både generelt og for sportsudøvere. Her fandtes også en vurdering af, om landsholdsarbejdet var indenfor rammerne af enkeltstående arbejde for at komme frem til afgørelsen.

⁸³ Styresignalet er efterfølgende indarbejdet i JV C.F.1.2.2 og er derfor ikke længere gældende.

⁸⁴ Skatteretten 1, s. 790 f.

⁸⁵ Grundlæggende skatteret, s. 78.

⁸⁶ JV C.F.1.2.2.

således ikke nødvendigvis dannet ny praksis, men har som minimum hjulpet med at tydeliggøre praksis.

I forlængelse af ovenstående bør besvarelse af sporadiske opkald, mails og lignende i forbindelse med ferieophold ikke medføre indtræden af fuld skattepligt. Dette er også bekræftet, når ferieopholdet er af kortere varighed jf. TfS.2012.248.SR. Modsætningsvis gælder, når der er tale om ophold af længere varighed, hvorefter det ikke kan undgås at være en mere regelmæssig og nødvendig varetagelse af indtægtsgivende hverv, jf. TfS.2011.508.SR, og yderligere når besvarelse af opkald og mails foregår dagligt og herefter må anses for fast og påregneligt, jf. TfS.2016.461.SR.⁸⁷

2.2.1.3 Flytning fra Danmark

Som gennemgået er alle personer, der har bopæl i Danmark, fuldt skattepligtige uanset alder eller statsborgerskab.⁸⁸ I modsætning til tilflytninger er det dog ikke afgørende herfor, om man også har taget ophold i Danmark. Således er det eneste afgørende i forbindelse med fraflytning, om man har opgivet sin bopæl eller ej.⁸⁹

Opgivelse af bopæl er normalt anset for opsigelse af lejemål ved leje og salg af bolig ved eje.⁹⁰ Som nævnt er det afgørende ikke blot, om man har tilkendegivet at ville have hjemsted i Danmark ved at grunde husstand eller leje sig bolig, men også om man ved andre foranstaltninger har tilkendegivet at ville have hjemsted i Danmark. Det er således nødvendigt at fastlægge, om man har opgivet sin bopæl i Danmark ud fra en samlet vurdering af de konkrete forhold, både objektive og subjektive.⁹¹ Det er potentielt også muligt at have rådighed over en bolig, men at man ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at man vil have hjemsted i et andet land. I praksis er der dog ingen tvivl om, at afgørelsen er meget klart knyttet op på en objektiv vurdering af, om man har en bolig til rådighed, og hvis dette er tilfældet, er det antaget, at bopælen er opretholdt.⁹²

⁸⁷ Grundlæggende skatteret, s. 80.

⁸⁸ Som gennemgået i afsnit 2.2.1.

⁸⁹ JV C.F.1.2.3.

⁹⁰ Se dog SKM.2019.118.BR, hvor rådighed var opretholdt efter salg til søn, da skatteyderen stadig havde faktisk rådighed over boligen ved at benytte denne efter salget.

⁹¹ De subjektive forhold skal dog også i nogen grad være objektivt konstaterbare, jf. SKM.2009.482.VLR, hvor skatteyderen påstod fortsat fuld skattepligt, men det ikke kunne påvises, at der reelt blev afholdt udgifter til leje, el og varme.

⁹² Grundlæggende skatteret, s. 81.

Som også tidligere nævnt har praksis fastlagt, at selvom boligen er opgivet, er der en formodning om, at man fortsat agter at have tilknytning til Danmark ved at have haft bopæl her, der må modbevises.⁹³ Det er den pågældende person, der har bevisbyrden, for at bopæl er opgivet.⁹⁴ Bemærk, at også selvom boligen er opsagt eller solgt, kan man alene ved sin tilstedeværelse i Danmark i længere tid anses for fuldt skattepligtig, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2, hvorfor også en faktisk fraflytning og ophold i andet land er nødvendigt.

Ved vurderingen af, om bopæl er opretholdt, er der forskel på, om man har en helårsbolig eller sommerhus til rådighed. Således vil gennemgangen også adskille disse to situationer.

2.2.1.3.1 Helårsbolig

Ved helårsbolig må forstås en bolig, der er lovlig at bebo hele året rundt, og som den pågældende har haft til rådighed som bopæl, hvad end den er blevet brugt til formålet eller ej. Hvis der fortsat er rådighed over en sådan bolig efter fraflytning, vil der som udgangspunkt altid foreligge fuld skattepligt.⁹⁵ Modsætningsvis vil opgivelse af helårsbolig typisk kunne godtgøre, at den pågældende ikke længere har bopæl i Danmark og således ikke kan anses for fuldt skattepligtig, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Som helårsbolig kan også anses et værelse hos fx forældre, som stadig står klar til beboelse efter fraflytning. Således er det ikke af betydning, hvem der ejer eller lejer boligen. Skulle et værelse hos forældre dog blive ommøbleret til anden brug kan værelset ikke længere begrundes at være til rådighed.⁹⁶ Hvis et værelse således stadig er til rådighed efter fraflytning, men den pågældende grunder sig husstand eller lejer sig bolig i udlandet, må det vurderes, at den pågældende ikke har til hensigt at vende retur og bebo værelset og således ikke har bopæl i Danmark.⁹⁷

Som udgangspunkt er det derfor nødvendigt at sørge for, at man ikke længere kan råde over en helårsbolig for at opgive fuld skattepligt til Danmark. I modsætning til afgørelsen i U1982.708Ø kan det typisk ikke anses for at være nok, at man tømmer boligen for

⁹³ Skatteretten 1, s. 786.

⁹⁴ Ibid., s. 805.

⁹⁵ Se dog i U.1982.708Ø, hvor fuld skattepligt blev anset for ophørt på trods af rådighed over bolig i Danmark under ophold i udlandet, da også ejendele var solgt og familien flyttet med. Det forekommer usandsynligt, at en lignende dom i dag ville få samme resultat, om end begrundelsen for dommen stadig må anses for at være korrekt og i overensstemmelse med gældende lov.

⁹⁶ Bemærk, ved tidligere ægtefæller/samlever, at boligen ikke kan anses som værende til rådighed, hvis samlivet faktisk er ophørt, jf. lærebog om indkomstskat, s. 748, se yderligere TfS 1998.606.HR, der belyser, at det ikke anses som bopæl, når der ikke er noget samliv mellem parterne.

⁹⁷ Grundlæggende skatteret, s. 86.

ejendele, da boligen stadig er tilgængelig, og man ved at beholde boligen har til hensigt at vende tilbage til Danmark og have hjemsted. Dette er i modsætning til, hvad der er tilfældet ved tilflytning, hvor boligen kan være fuldt møbleret og endda benyttes regelmæssigt, så længe der ikke tages ophold, jf. KSL § 7, stk. 1.

I praksis anses det ikke for at være nok at fremleje sin bolig, da man stadig til hver en tid har mulighed for at opsigte lejerens og flytte retur, hvorfor boligen stadig må anses som bopæl, der har til hensigt at være hjemsted for personen. Der er derfor en fast praksis om at rådighed over en bolig kan afstås ved fremleje i minimum 3 år, uopsigeligt fra udlejerens/ejerens side.⁹⁸ Herefter indgår denne bolig ikke i vurderingen af, om bopæl er opretholdt.⁹⁹ Således vil der ikke være bopæl i Danmark, medmindre der er rådighed over flere ejendomme eller eventuelt sommerhus.¹⁰⁰ Bemærk i denne forbindelse, at det også kan anses som bopæl, hvis der er rådighed over flere ejendomme gennem et selskab, som den pågældende er hovedaktionær i.¹⁰¹ Dette er særligt problematisk, hvor selskabet ejer udlejningsejendomme, hvorefter det kræves, at man kan påvise ikke at have rådighed over disse.¹⁰²

Når boligen ikke udlejes, men i stedet forsøges solgt, vil det være nok til at afstå rådigheden, at boligen tømmes og sættes til salg. Det er således ikke selve salget, men salgsbestrebelse, der begrundes opgivelsen af rådigheden. Således vil almindelige salgsbestrebelse, herunder at prisen ikke er sat urealistisk højt, være nok.¹⁰³ I praksis kræves det typisk, at der ved fraflytningen kan forevises en underskrevet formidlingsaftale med ejendomsmægler.

⁹⁸ Kravet om 3 års udleje kan der dog ses bort fra, hvis det ud fra subjektive forhold fremgår, at personen har til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet, jf. TfS 1991.132.LSR og af nyere afgørelse SKM.2014.808.LSR, hvor det dog i begge afgørelser angik en andelsbolig, der ifølge vedtægter ikke kunne udlejes mere end 2 år, hvorfor retsvirkningen heraf må anses for begrænset, og det klare udgangspunkt stadig er 3 års udleje. Der kan dog muligvis ses bort fra uopsigeligheden, når hensigten er, at boligen skal sælges ved udløb af lejeperiode. Det tillades også, at uopsigeligheden ikke gælder, hvis boligen sælges i lejeperioden.

⁹⁹ Skatteretten 1, s. 807 f.

¹⁰⁰ For gennemgang af konsekvenserne ved at have et sommerhus til rådighed ved fraflytning se afsnit 2.2.1.3.2 nedenfor.

¹⁰¹ Grundlæggende skatteret, s. 82. Se videre TfS 2011.632.ØLR.

¹⁰² JV C.F.1.2.3.

¹⁰³ Skatteretten 1, s. 808.

2.2.1.3.2 Sommerhus

En bevaring af rådighed over et sommerhus eller fritidsbolig kan ikke som udgangspunkt sidestilles med rådighed over en helårsbolig ved fraflytning.¹⁰⁴ Dette gælder også, selvom langt de fleste sommerhuse i dag må anses for at udgøre samme bopælsmulighed som en helårsbolig.¹⁰⁵ Ved vurderingen af, om et sommerhus kan udgøre en helårsbolig, lægges vægt på beliggenhed, indretning, størrelse og den boligmæssige standard.¹⁰⁶ Yderligere lægges der dog også stor vægt på den faktiske benyttelse ved vurderingen af, om sommerhuset udgør en bopæl efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Er sommerhuset udelukkende benyttet til ferieformål, vil bopæl ikke anses for opretholdt uanset standarden af sommerhuset.¹⁰⁷

Pensionister har efter Planlovens (PL)¹⁰⁸ § 41 haft mulighed for at benytte et sommerhus beliggende i et sommerhusområde som helårsbolig efter 8 års ejerskab. Dette blev ændret til kun 1 års ejerskab fra 15. juni 2017. Dette medførte, at pensionister eller ægtefæller, hvor bare den ene var pensionist, blev anset for at have opretholdt bopæl i Danmark alene ved at have muligheden for at benytte deres sommerhus til helårsbolig. På baggrund heraf blev udsendt styresignal nr. 16-1059480 af 15/6/2017, hvorefter disse regler og mulighed for helårsbenyttelse ikke var afgørende. Der lægges i stedet vægt på den faktiske tidligere og nuværende benyttelse samt de almindelige kriterier for, om sommerhuset er egnet til helårsbrug.¹⁰⁹ Har sommerhuset faktisk været benyttet hele året rundt enten før eller efter fraflytningen, vil det udgøre en bopæl og herefter vil en afhændelse eller uopsigelig udleje for minimum 3 år fra udlejers side være nødvendig for opgivelse af fuld skattepligt. Se således SKM.2019.42.ØLR, hvor sommerhuset var købt i forbindelse med udflytningen og renoveret for 1,2 millioner kr. og var benyttet hele året rundt og således ikke kun i ferieøjemed. Det forhold, at sommerhuset ikke efter lovgivningen må benyttes til helårsbeboelse, har ikke afgørende betydning, men vil kun være et sekundært moment til vurderingen af tilknytningen til Danmark.

¹⁰⁴ Grundlæggende skatteret, s. 84.

¹⁰⁵ Dette kan begrundes med, at næsten alle sommerhuse har opvarmningsmuligheder, der gør helårsbrug mulig. Herudover er det også normen, at sommerhuse har indlagt TV og internet, hvilket i praksis fjerner forskellen mellem et helårs- og sommerhus.

¹⁰⁶ Skatteretten 1, s. 806.

¹⁰⁷ JV C.F.1.2.3.

¹⁰⁸ LBKG nr. 287 af 16/04/2018.

¹⁰⁹ Grundlæggende skatteret, s. 85.

Rådighed over en byggegrund i Danmark udgør ikke en bopælsmulighed og vil derfor ikke medføre, at bopæl er bevaret. Det har derfor heller ikke betydning, at der påbegyndes byggeri af hverken helårs- eller sommerhus under opholdet i udlandet, som kan stå klar til indflytning ved tilflytning til Danmark. Således vil også kravene til ophold skulle være opfyldt, da den fulde skattepligt er ophørt, inden boligen blev bygget.¹¹⁰

2.2.1.4 Delkonklusion

En udstationeret medarbejder, der har bopæl i Danmark, bevarer sin fulde skattepligt til Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og beskattes herefter af sin globale indkomst i Danmark, jf. SL § 4.

Det afgørende for, om en udstationeret medarbejder vil være omfattet af fuld skattepligt til Danmark, er, om denne, har en kvalificeret tilknytning til Danmark. Af betydning herfor er, hvorvidt skatteyderen har bopæl i Danmark, og om denne kan anses for også at have til hensigt at have hjemsted her i landet. Således indgår både objektive og subjektive momenter i bedømmelsen.

Som hovedregel skal den udstationerede have rådighed over en bolig. Rådighed over en bolig i dansk skatteret omfatter helårsboliger og hertil også sommerhuse, som er godkendt til helårsbolig, eller som faktisk anvendes som en helårsbolig herunder ved løbende indtægtserhvervelse.

Det følger af dansk ret, at en medarbejder, som skal udstationeres til Danmark eller vender retur efter endt udstationering, hvor skattepligten har været ophørt, ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, hvis ikke den pågældende udover at have erhvervet bopæl også har taget ophold her i landet. Et kortvarigt ophold på grund af ferie og lignende anses ikke for ophold. I forlængelse heraf har administrativ praksis fastlagt, at et uafbrudt ophold på 3 måneder samt ophold på mere end 180 dages ophold inden for en 12 måneders periode betragtes som ophold. Det kan på baggrund af righoldig praksis konstateres, at selv en begrænset erhvervsmæssig aktivitet under et kortvarigt ophold ikke kan anses som ferie eller lignende, hvorefter fuld skattepligt vil indtræde.

¹¹⁰ Grundlæggende skatteret, s. 85.

I modsætning til tilflyttersituationen er det afgørende for afgørelse af fuld skattepligt, om den udstationerede medarbejder ved fraflytning har opgivet sin bopæl og således ikke længere agter at have hjemsted i Danmark. Det følger af praksis, at den udstationerede kan afstå disposition over en helårsbolig ved i en periode på minimum 3 år at udleje sin bolig uden mulighed for opsigelse fra udlejers side for at opgive sin fulde skattepligt til Danmark. Dette er en klar administrativ praksis, der også følger af den juridiske vejledning, og som medarbejdere vil kunne støtte ret på for en relativ klar afgørelse i forbindelse med planlægning ved fraflytningen. Ligeledes kan salgsbestræbelser føre til, at bopæl i Danmark er opgivet.

Har den udstationerede ikke opgivet sin bopælsmulighed i Danmark, beror det i stedet på subjektive omstændigheder, om bopæl kan anses for opgivet i det konkrete tilfælde.

Hvor der findes betydelige subjektive momenter i den udstationeredes konkrete situation, vil disse indgå i en samlet bedømmelse. Det betyder, at personlige og familiemæssige forhold som ægteskab/parforhold samt børn, økonomiske forhold og erhvervmæssige forhold skal indgå ved bedømmelsen af, om bopæl kan anses for opretholdt i Danmark. Der er en formodning om stadig tilknytning til Danmark ved at have haft bopæl her, som skal modbevise af den udstationerede medarbejder. Om end der i afhandlingen er inkluderet eksempler på afgørelser, hvor dette er godtgjort, må det anses som en stor bevisbyrde at løfte, og den ovenfor netop gennemgåede praksis må derfor anses som det klare udgangspunkt, hvorefter rådighed over bopæl skal opgives.

Afslutningsvis kan stilles spørgsmål ved, om differentieringen mellem helårs- og sommerhus stadig giver mening. Der er ingen tvivl om, at der tidligere har været markant forskel på helårsboliger og sommerhuse, og at levestandarden i et sommerhus tidligere ikke har været til at benytte boligen hele året rundt. Dette kan dog ikke siges at være tilfældet længere, hvor langt de fleste sommerhuse ikke bare har indlagt TV-signal, men også internetopkobling og i stigende grad fibernet. Isolering af sommerhuse og udbredelsen af varmepumper mv. til at holde huset varmt året rundt trækker også i retning af, at sommerhuse udgør en mulighed for helårsbeboelse.¹¹¹

Problemstillingen herved er naturligvis, at mange ikke lovligt har mulighed for at benytte et sommerhus til helårsbeboelse. Dette argument må dog anses for at blegne henset til, at

¹¹¹ Se nærmere støtte for denne diskussion i Lærebog om Indkomstskat, s. 762.

praksis i dag heller ikke ligger vægt på, om et sommerhus må benyttes hele året, men om det faktisk er blevet det uagtet lovligheden, jf. PL § 41. Ovenstående er en længere diskussion, der kan udgøre hovedparten af en specialeafhandling, og formålet med at inddrage ovenstående er derfor ikke en dybdegående teoretisk diskussion heraf. Det må dog være nødvendigt for nærværende afhandling ikke blot at redegøre for gældende lov, der påvirker udstationering af medarbejdere, de lege lata. Det er også nødvendigt at stille sig kritisk overfor dele af den relevante skattelovgivning, der kan påvirke valget om, hvorvidt man ønsker en udstationering som medarbejder.

Faktum er således, at en medarbejder, der er udtrådt af fuld dansk skattepligt efter opgivelse af bolig i Danmark, vil blive behandlet forskelligt, efter om han køber en lejlighed eller et sommerhus, og han få gange udfører arbejde i Danmark på vegne af en udenlandsk virksomhed, selvom han bor på hotel under opholdet i begge tilfælde.

Efter ovenstående forudsætninger, med udgangspunkt i at der er tale om, at vedkommende køber en ejerlejlighed, vil dette resultere i, at fuld dansk skattepligt indtræder, jf. SKM.2015.393.SR. Dette skyldes, at der vil være rådighed over helårsbolig, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og at vedkommende anses for at have taget ophold, jf. KSL § 7, selvom han ikke faktisk benytter lejligheden.

Resultatet vil være det modsatte, hvis vedkommende køber et sommerhus, uagtet at dette udgør mulighed for helårsbolig, så længe vedkommende ikke benytter eller har benyttet sommerhuset til andet end ferie og lignende. Dette er tilfældet, da vedkommende bor på hotel under varetagelsen af sit erhverv her i landet. Ovenstående bekræftes af TfS.2014.758.ØLR modsætningsvis. I denne afgørelse indtræder skattepligten, da vedkommende netop har benyttet sommerhuset ved varetagelse af erhverv, men af præmisserne kan udledes, at fuld skattepligt ikke ville indtræde, så længe sommerhuset ikke faktisk var benyttet hertil.

Ovenstående er ikke umiddelbart en erkendelse af, at sommerhuse per definition skal udgøre helårsbolig uanset anvendelsen. Det er også en mulighed, at der tages højde for, om helårsboliger faktisk også benyttes ved varetagelse af erhverv, når denne er købt med feriemæssige formål for øje, førend denne udgør helårsbolig med skattepligtsindtræden som konsekvens. Afgørelsen af, hvordan ovenstående ulighed søges udlignet, er en skattepolitisk beslutning, hvorfor denne afhandling ikke vil tage stilling til, hvordan den

løses, men blot konstaterer en uoverensstemmelse, der bør ændres. Ovenstående diskussion af, om differentieringen af helårs- og sommerbolig stadig giver mening, gør sig i hovedsagen gældende både ved til- og fraflytninger.

2.2.2 Begrænset skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1

Hvis fysiske personer ikke er fuldt skattepligtige efter KSL § 1, stk. 1, hvilket som udgangspunkt vil være efter nr. 1 om fuld skattepligt ved bopæl, kan disse personer stadig anses for skattepligtige til Danmark. Reglerne om begrænset skattepligt i KSL § 2 fører til, at disse personer vil være skattepligtige til Danmark af visse indtægter.¹¹² Begreberne fuld og begrænset skattepligt bygger på to forskellige hensyn, hvorfor der ingen sammenhæng er mellem begreberne.¹¹³ Af samme grund vil man også kun være enten fuld eller begrænset skattepligtig, og afgørelse på, at fuld skattepligt ikke er gældende, medfører ikke begrænset skattepligt og omvendt.¹¹⁴

Som nævnt i afsnit 2.2.1 hviler den fulde skattepligt på et princip om skattesubjektets personlige tilknytning til Danmark. Den begrænsede skattepligt hviler derimod på, at der er en økonomisk tilknytning til Danmark, hvorfor dette benævnes territorialprincippet. Det er på denne baggrund uden betydning, hvorvidt den pågældende har bopæl i Danmark eller udlandet, men udelukkende afgørende, om der oppebæres indtægter omfattet af KSL § 2, stk. 1. Fælles for alle indkomsterne er, at de skal have kilde i Danmark, hvorfor der aldrig vil være begrænset skattepligt af udenlandsk indkomst, modsætningsvis globalindkomstprincippet for fuldt skattepligtige. Opregningen er udtømmende, og en indtægt, der ikke er direkte nævnt, vil derfor ikke omfattes af begrænset skattepligt til Danmark. Om Danmark efter en dobbeltbeskatningsaftale er tillagt beskatningsretten, er derfor uden virkning for begrænset skattepligtige, hvis ikke indtægten har intern hjemmel til beskatning, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1-29.¹¹⁵ Af betydning for denne afhandling er primært nr. 1 om løn mv. og nr. 5 om indtægt fra fast ejendom. Af interesse for afhandlingen er også skattepligt af pensionsudbetalinger, der dog sjældent vil komme til

¹¹² Skatteretten 1, s. 819.

¹¹³ Grundlæggende skatteret, s. 107.

¹¹⁴ Reelt set er det også en mulighed ikke at være skattepligtig, hvis personen hverken er fuldt skattepligtig eller oppebærer indkomster omfattet af den begrænsede skattepligt. Dette scenarie har dog umiddelbart ingen interesse for nærværende afhandling, da ingen skattepligt ikke medfører nogen skatteretlig behandling, og ingen skattepligt udelukkende er afledt af hverken fuld eller begrænset skattepligt og således er en modsætningsslutning af afhandlingens afsnit herom.

¹¹⁵ Skatteretten 1, s. 819. Se dog nærmere om subsidiær beskatningsret i afsnit 3.

udbetaling under en udstationering, hvorfor nr. 9 og nr. 10 ikke vil blive nærmere gennemgået.¹¹⁶ Pensionsindbetalinger har derimod så nær en sammenhæng med lønnen, at denne kort vil blive gennemgået til belysning af beskatningsmuligheder ved indbetalingen under udstationering. For en fuld gennemgang af mulighederne ved udstationering er også nr. 3 om arbejdsudleje af interesse. Denne finder dog kun anvendelse ved udstationering fra udlandet til Danmark, der er afgrænset af afhandlingens problemformulering af hensyn til omfanget.

2.2.2.1 Lønindkomst jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1

Den absolut mest afgørende type af indkomst, der anses for begrænset skattepligtig til Danmark, og derfor også den, der har afgørende betydning for denne afhandlings emnefelt og problemformulering, er lønindkomst. KSL § 2, stk. 1, nr. 1, omfatter indkomst, der erhverves for personligt arbejde i tjenesteforhold, udført her i landet. Dette omfatter al vederlag, uanset hvilken form dette udbetales i, og omfatter således også personalegoder som fri bil eller bolig.¹¹⁷ Dette omfatter yderligere vederlag for begrænsning i adgangen til erhvervsudøvelse, herefter blot benævnt konkurrenceklausuler. Dette gælder for både nuværende og tidligere tjenesteforhold, uanset om det udbetales løbende eller som engangsbeløb, og uanset om retten hertil erhverves efter ophør af arbejdet i Danmark.¹¹⁸

Der gælder tre betingelser for, at lønindkomst er omfattet af den begrænsede skattepligt. For det første skal arbejdet være personligt arbejde udført i et tjenesteforhold. Derudover skal arbejdsgiveren have hjemting eller fast driftssted i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 9¹¹⁹, og for det tredje skal arbejdet faktisk være fysisk udført i Danmark. Disse tre betingelser er afgørende og vil derfor blive gennemgået enkeltvis. Begrænset skattepligt af ovenstående indkomst indtræder fra det tidspunkt, den pågældende erhverver indkomst omfattet af KSL § 2, stk. 1, nr. 1 efter princippet i KSL § 6.¹²⁰

¹¹⁶ Som udgangspunkt er alle udbetalinger fra danske pensioner omfattet af begrænset skattepligt efter stk. 9 eller 10. Her tages ikke højde for, hvor lønnen er optjent ifbm. Indbetalingen, medmindre indbetalingen er foretaget med beskattede midler, hvorefter udbetalingerne vil være skattefrie.

¹¹⁷ JV C.F.3.1.2.

¹¹⁸ JV C.F.3.1.2.

¹¹⁹ Skatteretten 1, s. 820.

¹²⁰ Grundlæggende skatteret, s. 110.

2.2.2.1.1 Personligt arbejde i tjenesteforhold

Den første betingelse om personligt arbejde i tjenesteforhold vedrører, hvorvidt der er tale om et lønmodtager-/arbejdsgiverforhold, hvor arbejdsgiveren således har en instruktionsbeføjelse overfor medarbejderen. Modsætningsvist er personer, der udfører selvstændig erhvervsvirksomhed ikke omfattet af bestemmelsen.

Afgrænsningen kan typisk foretages ud fra, hvad der i den øvrige skattelovgivning anses som lønindkomst og således A-indkomst med indberetnings- og indeholdelsespligt for arbejdsgiveren. Yderligere kan drages paralleller fra ansættelsesretlig lovgivning.

Således kan følgende momenter være med til at afgøre, om der er tale om personligt arbejde i tjenesteforhold; om den pågældende er underlagt tilsyn, kontrol og instruktion, eller om den pågældende har frit valg til udførsel af opgaven. Om den pågældende er begrænset til at udføre arbejde for andre, om den pågældende er underlagt ansættelsesretlig lovgivning, herunder funktionærloven¹²¹ eller overenskomster. Afslutningsvis kan ses på, om den pågældende får udbetalt et netto- eller bruttobeløb, samt om beløbet udbetales løbende eller kun periodisk.¹²²

Dette giver særlig anledning til tvivl, når der er tale om virksomheder, der gør brug af udenlandske virksomheder, herunder især enkeltmandsvirksomheder, hvorefter spørgsmålet er, om den pågældende er lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende.¹²³ Afgørelsen heraf må laves ud fra ovenstående momenter. Det er efter dansk skattelovgivning afgørende, hvordan forholdet faktisk forholder sig, fremfor hvordan det på papiret forholder sig, dette følger princippet ”substance over form”. Er det derfor reelt den danske virksomhed, der afholder udgifterne og bærer risikoen for arbejdets udførsel, vil dette i mange tilfælde være nok indikation for, at situationen vil anses som et ansættelsesforhold.

2.2.2.1.2 Arbejdsgiverens skattepligt til Danmark

Ovenstående princip om substance over form har nær tilknytning til den anden betingelse om arbejdsgivers skattepligt til Danmark, hvor der er tvivl om, hvorvidt en medarbejder arbejder for enten den danske eller udenlandske arbejdsgiver. Dette vil således også være

¹²¹ LBKG nr. 1002 af 24/08/2017.

¹²² Skatteretten 1, s. 820.

¹²³ Typiske problemstillinger omkring dette ses også ved kunstnere og artister, gæsteforskere samt sæsonarbejdere, men disse har umiddelbart ingen betydning for afhandlingens problemformulering. Se nærmere Skatteretten 1, s. 821 f.

det primære spørgsmål ved udstationering mellem filialer eller selskaber i en større koncern. Kravet om, at arbejdsgiveren har hjemting i Danmark, medfører således, at hvis arbejdet faktisk udføres i Danmark, men for en udenlandsk virksomheds regning og risiko, vil arbejdet ikke være omfattet af KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Herefter vil det kun være skattepligtigt i Danmark, hvis medarbejderen opholder sig her mere end 183 dage indenfor en 12 måneders periode¹²⁴, eller den udenlandske virksomhed er begrænset skattepligtig til Danmark af et erhverv med fast driftssted, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4.¹²⁵ Undertiden giver denne afgørelse anledning til store problemer, da det kan være svært at afgøre, om arbejdet udføres for den danske eller udenlandske enhed, samt at mange opgaver grundet den store internationalisering vil udføres delvist for flere enheder.¹²⁶ I denne sammenhæng bliver det ofte afgørende, hvem der rent faktisk endeligt bærer omkostningerne for medarbejderen eller burde sammenlignet med reglerne om transfer pricing, inklusiv om der sker såkaldt krydsfakturering mellem enhederne.¹²⁷ Som eksempel på denne problemstilling kan nævnes SKM.2006.308.HR, hvor Højesteret anså skatteyderen for ansat af en dansk koncern og derfor begrænset skattepligtig til Danmark. Samtidig mente de engelske skattemyndigheder, at pågældende var ansat i en engelsk koncern. På baggrund af denne situation blev dobbeltbeskatningsproblemet ikke løst og skatteyderen endte med at være skattepligtig af samlet ca. 111% af sin indkomst ved at betale skat til begge lande.¹²⁸

2.2.2.1.3 Arbejdets udførelse i Danmark

I modsætning til de to ovenstående betingelser er afgørelsen af, hvorvidt arbejdet er udført i Danmark som udgangspunkt noget nemmere at vurdere. Det er således også uden

¹²⁴ Dette medfører, at begrænset skattepligt kan statueres overfor en medarbejder, der arbejder for en virksomhed med ofte skiftende arbejdssted, hvorfor virksomheden ikke risikerer at få fast driftssted. Dette sikrer således, at begrænset skattepligt indtræder, når opholdet får mere permanent karakter i Danmark, da skattepligten starter fra første dag indenfor 12 måneders perioden, der begrunder overskridelse af 183-dagesreglen, jf. Skatteretten 1, s. 823 og JV C.F.3.1.2.

¹²⁵ Grundlæggende skatteret, s. 111. I mange tilfælde af udstationeringer kan spørgsmålet om fast driftssted have stor betydning for især virksomheden, men også for afgørelse af medarbejderens skattepligt, som vist i dette eksempel. Uanset relevansen heraf er dette ikke omfattet af afhandlingen henset til omfanget, samt at spørgsmålet om fast driftssted ved udstationering fra Danmark til udlandet afhænger af skattelovgivning i det pågældende land og falder af denne grund udenfor afgrænsningen.

¹²⁶ Skatteretten 1, s. 823.

¹²⁷ Diskussionen om substance over form er i nogle lande søgt løst ved i stedet at beskatte efter princippet om "legal employer". Herefter beskattes udelukkende medarbejdere, der kontraktuelt er ansat af en virksomhed med hjemting i det pågældende land.

¹²⁸ Skatteretten 1, s. 823, note 16. For nærmere gennemgang af, hvordan sådanne dobbeltbeskatningsproblemstillinger løses, se afsnit 3.

betydning, om den pågældende opholder sig i Danmark på henholdsvis retserhvervelsestidspunktet eller udbetalingstidspunktet.¹²⁹ Det følger direkte af ordlyden i KSL § 2, stk. 1, nr. 1, sidste pkt., at såfremt der udføres arbejde både i Danmark og udlandet, kan kun den indkomst, der forholdsmæssigt er udført i Danmark, beskattes. Det afgørende for denne vurdering vil være, hvor arbejdet fysisk er udført. Dog kan arbejde, der må anses for accessorisk til arbejdet i Danmark ud fra type og omfang, også omfattes af den begrænsede skattepligt.¹³⁰

Da udelukkende indkomst, der kan henføres til arbejdet i Danmark, er skattepligtig hertil, vil det være relevant at overveje ændring af ens pensionsordning i forbindelse med udstationering til udlandet. Udbetalinger fra en dansk pension efter PBL, kapitel 1 vil altid være begrænset skattepligtige, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 9-10. Derimod vil udbetalinger fra en pensionsordning efter PBL § 53A være skattefrie, da der ikke er bortseelsesret for arbejdsgivers bidrag og ikke fradrag for medarbejders bidrag.¹³¹ Da beskatningen i langt de fleste lande vil være lavere end i Danmark, vil det således være fordelagtigt ved udstationering at indbetale til en § 53A-pensionsordning fremfor en kapitel 1-ordning.¹³²

2.2.2.2 Udlejningsindtægter, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 5

Ved udstationering til et andet land end Danmark er der typisk en forventning om at komme tilbage til Danmark efter en årrække, uanset om det så er 3 eller 10 år. Det synes derfor også normalt, at hvis man ejer fast ejendom i Danmark, nøjes man med at udleje denne fremfor helt at frasælge ejendommen. Overskriften for dette afsnit er valgt ud fra, hvad indtægt ved fast ejendom typisk er i Danmark ved en udstationering, nemlig udlejning. Det er dog vigtigt at pointere, at al indtægt er omfattet heraf, således også eventuel forpagtning m.m.¹³³ Beskatningen heraf er baseret på et beliggenhedsprincip, hvilket betyder, at Danmark vil have intern beskatningsret, så længe ejendommen er beliggende i Danmark. Udlejningsindtægten bliver opgjort efter nettoindkomstprincippet,

¹²⁹ Skatteretten 1, s. 822.

¹³⁰ Ibid., s. 823. Se videre SKM.2007.640.SR, der omhandlede en direktør, hvis løn fra dansk selskab blev anset for fuldstændig omfattet af dansk begrænset skattepligt, selvom en del af arbejdet var udført under forretningsrejser i udlandet. Bemærk, at dommen også indeholder omfattende afgørelse ift. skattesubjektiviteten for et selskab i Gibraltar, der ejede det danske selskab, og at direktøren i øvrigt var ejer af selskabet. Dette har dog ikke direkte indflydelse på afgørelsen ift. lønindkomsten og vurderes derfor ikke at have betydning for dommens præjudikatværdi.

¹³¹ Ved indbetaling på en pensionsordning for en begrænset skattepligtig er der endda ikke fradragsret for den ansattes bidrag, uanset at der er tale om en kapitel 1-ordning, jf. Skatteretten 1, s. 824.

¹³² PFA Pension, s. 6.

¹³³ Skatteretten 1, s. 832.

jf. KSL § 2, stk. 4. Således er det kun udgifter til at sikre og vedligeholde udlejningsindkomsten, der kan trækkes fra. Dette er særligt vanskeligt i forhold til lån, da kun renteudgifter, der vedrører ejendommen, er fradragsberettiget. Således er der i administrativ praksis accepteret en 80%-regel, hvorefter fradrag for renteudgifter op til 80% af ejendommens handelsværdi accepteres.¹³⁴ Bemærk dog, at det er muligt at låne op i sin bolig til andre formål, herunder ferier og forbrug generelt, der gør afgørelsen heraf særlig vanskelig.

2.2.2.3 Delkonklusion

Som opsummering kan det konkluderes, at udstationerede medarbejdere, der ikke er fuldt skattepligtige, er begrænset skattepligtige, hvis de oppebærer indkomst opregnet i KSL § 2, stk. 1, nr. 1-29. Der er derfor ved begrænset skattepligt tale om et territorialprincip, hvor begrænset skattepligt afgøres efter objektets tilknytning til Danmark og derfor ikke den fysiske persons tilknytning.

Efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1 bliver en udstationeret medarbejder udelukkende begrænset skattepligtig til Danmark af sin lønindkomst m.m., hvis der er tale om personligt arbejde i tjenesteforhold for en virksomhed omfattet af dansk skattepligt, og arbejdet udføres fysisk i Danmark. Således må bemærkes, at en medarbejder, der stadig udfører arbejde for den danske enhed i Danmark under sin udstationering, bliver skattepligtig heraf. Det er ikke afgørende, hvem der udbetaler løn eller personalegode, så længe arbejdet faktisk er udført for den danske enhed. Bemærk herunder, at udbetaling af såkaldte ”allowances” til at dække omkostninger i forbindelse med flytning, køb af møbler i det nye land eller lignende, ikke vil være omfattet af den begrænsede skattepligt. Dette gælder også, selvom det er den danske virksomhed, der står for udbetalingen, da udbetalingen ikke kan henføres til at være for arbejde udført her i landet, jf. TfS.1998.532.LSR.

Samtidig vil indtægter fra fast ejendom, herunder udlejning, efter fraflytning fra Danmark være begrænset skattepligtig, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 5. Dette, da sådanne indtægter er omfattet af et beliggenhedsprincip, og Danmark derfor har intern hjemmel til at beskatte disse indtægter, uanset hvor medarbejderen opholder sig.¹³⁵

¹³⁴ Skatteretten 1, s. 833.

¹³⁵ Dette er også i overensstemmelse med OECD's MDO art. 6, der tillægger beskatningsretten til beliggenhedslandet, jf. også nedenfor afsnit 3.1.5.2.

Samlet set vil flere indkomster give anledning til beskatning i Danmark uanset fraflytning og ophør af fuld skattepligt i forbindelse med udstationering.

3. Dobbeltbeskatning

De nærmere regler for afgørelse af den danske skattepligt er ovenfor nu blevet gennemgået og nærmere belyst. Således er det muligt at afgøre medarbejderens skattepligt til Danmark, såvel før som efter udstationeringen påbegyndes. Dette giver mulighed for at gennemgå de økonomiske betydninger, de skatteretlige ændringer har, for navnlig medarbejderen ved at påtage sig en udstationering.

Næste trin ved vurderingen af de skatteretlige konsekvenser er at belyse, hvordan den internationale skatteret påvirker medarbejderen ved udstationering. Da gennemgangen tager mål på en overordnet teoretisk gennemgang, vil den internationale dobbeltbeskatning blive fortolket ved brug af OECD's MDO fremfor en specifik DBO.

International dobbeltbeskatning defineres i introduktionen til kommentaren til OECD's MDO pkt. 1 således:

”International juridisk dobbeltbeskatning kan generelt defineres som påligning af sammenlignelige skatter i to (eller flere) stater hos den samme skatteyder på det samme grundlag og for samme perioder [...]”

Ovenstående har den betydning, at det ligges til grund, som også gennemgået i afgrænsningen, afsnit 1.3, at der udover den danske skattepligt også foreligger skattepligt i udstationeringslandet. Hvis medarbejderen ikke er skattepligtig i udstationeringslandet¹³⁶, medfører dette ingen dobbeltbeskatningsproblemer. Danmark vil således kunne benytte sin ret til globalindkomstbeskatning eller territorial beskatning, hvis medarbejderen eller indkomsten stadig har tilknytning til Danmark. Alternativt vil medarbejderen helt kunne undgå skattepligt.¹³⁷

3.1 OECD's modeloverenskomst

På trods af en høj grad af ensartethed i skattereglerne på tværs af landegrænser er dette ikke nok til at sikre, at samme indkomst ikke beskattes flere gange.¹³⁸ Det fremstår som en naturlig konsekvens, at beskatning i flere lande af én og samme indkomst vil medføre,

¹³⁶ Dette være sig både, hvis landet ikke har nogen indkomstskat, eller medarbejderen ikke opfylder kravene til beskatning efter national ret.

¹³⁷ Dette vil være tilfældet ved udstationering til fx Dubai eller Saudi Arabien, hvis medarbejderen hverken har tilknytning til Danmark personligt eller af sine indkomster.

¹³⁸ Skatteretten 3, s. 27.

at alle former for grænseoverskridende økonomi vil stoppe med at eksistere. Således sikrer den internationale skatteret at modvirke denne dobbeltbeskatning.¹³⁹ Umiddelbart har de enkelte lande ikke interesse i at sænke deres skatteprovenu afhængigt af andre landes skatteregler, som de ikke styrer. Der må derfor sikres en ensartethed landene imellem, hvilket bestemmelserne om fordeling af beskatningsret og forskellige muligheder for lempelse i DBO'erne sikrer.¹⁴⁰ Bemærk dog, at DBO'erne udelukkende modvirker juridisk dobbeltbeskatning af samme subjekt og ikke økonomisk dobbeltbeskatning, hvor samme indkomst beskattes hos flere subjekter, fx når virksomheder bliver beskattet og aktionærerne herefter beskattes af udbytte fra virksomheden.¹⁴¹

En DBO er en folkeretlig bindende aftale mellem to eller flere stater til undgåelse af dobbeltbeskatning. OECD's Committee on Fiscal Affairs har udarbejdet en skabelon til indgåelse heraf, MDO'en med kommentarer, der danner udgangspunkt for langt de fleste DBO'er, Danmark har indgået. Da formålet er at forhindre dobbeltbeskatning, er DBO'erne således kun en begrænsning i beskatningsretten.¹⁴² De indgåede DBO'er vedtages i intern ret, hvorefter borgerne i de involverede lande kan støtte ret herpå. Samtidig er der en klar baggrund for, at også kommentarerne til MDO'en har betydning ved fortolkningen af overenskomsterne.¹⁴³

Da DBO'erne kun kan begrænse beskatningsretten for de involverede stater, er det udelukkende intern ret, der afgør, om disse indkomster faktisk kan beskattes. Således kan DBO'erne godt tillægge en beskatningsret, som ikke kan udnyttes efter intern skatteret, hvorfor DBO'en aldrig kan udgøre hjemmel til beskatning.¹⁴⁴ Af samme grund forbeholder nogle lande sig også subsidiær beskatningsret, hvor det land, der tillægges beskatningsretten, ikke kan udnytte den.¹⁴⁵ MDO'en indeholder ikke en bestemmelse herom, men er nævnt i kommentaren til art. 1, pkt. 16. Samtidig kan der også i intern ret

¹³⁹ Skatteretten 3, s. 28.

¹⁴⁰ Ibid., s. 28 f.

¹⁴¹ Ibid., s. 27, note 2.

¹⁴² Ibid., s. 29.

¹⁴³ Ibid., s. 29 f. samt 48 ff. Dette tager kommentarerne også selv stilling til i introduktionen punkt 29, og i Danmark har adskillige domme også fastlagt dette.

¹⁴⁴ Grundlæggende skatteret, s. 138. Også nærmere beskrevet i Skatteretten 3, s. 35.

¹⁴⁵ Ibid., s. 139 samt Skatteretten 3, s. 98 f.

tilknyttes skatteudløsende begivenheder til DBO'ernes regulering, som fx er eksemplet ved fraflytningsbeskatning i dansk skatteret.¹⁴⁶

3.1.1 Sondringen mellem domicilland og kildeland

Som ovenfor nævnt er det en nødvendighed, at skattepligt er fastlagt efter interne skatteregler, førend DBO'er, herunder MDO'en, finder anvendelse. Ifølge MDO'en sker der en opdeling af de involverede stater i henholdsvis domicilland og kildeland. Domicillandet vil være det land, hvor skattesubjektet er skattepligtigt efter fast bopæl og fuldt skattepligtigt efter dansk ret eller lignende, og kildeland vil være den stat, indkomsten hidrører fra.¹⁴⁷

Fordelingen af beskatningsretten er som udgangspunkt, at domicillandet har beskatningsretten medmindre andet tydeligt fremgår, hvorefter den er tillagt kildelandet. Dette følger således globalindkomstprincippet og dette kommer også til udtryk i MDO'ens art. 21, hvorefter indkomster, der ikke er nærmere opregnet tillægges domicillandet. Globalindkomstprincippet ses yderligere ved at udtrykket "kan" benyttes når beskatningsretten tildeles kildelandet, hvorefter domicillandet kan medregne indtægten i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Når domicillandet tillægges beskatningsretten, anvendes derimod udtrykket "kan kun". At MDO'en følger globalindkomstprincippet skyldes også, at dobbeltbeskatningsproblemer udelukkende opstår på baggrund af dette princip, medmindre kildelandet foretager et internt kildelandsafkald.¹⁴⁸

MDO'ens ellers klare opdeling af beskatningsretterne efter kildeland og domicilland sættes på en prøve, hvor skattesubjektet har dobbeltdomicil, hvor flere lande således beskatter globalindkomsten, se nærmere afsnit 3.1.4.

3.1.2 Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster

I overensstemmelse med afgrænsningen vil nærværende afhandling ikke yderligere gennemgå de folkeretlige fortolkningsprincipper og den folkeretlige betydning af DBO'erne end allerede gennemgået ovenfor. Det er dog interessant at bemærke, at

¹⁴⁶ Skatteretten 3, s. 35 f.

¹⁴⁷ Grundlæggende skatteret, s. 139. Internationalt ved afgørelsen af, om en stat beskatter som domicilland, anvendes typisk udtrykket "tax resident" og "non-tax resident" fremfor fuld eller begrænset skattepligt.

¹⁴⁸ Ibid., s. 139.

DBO'erne også skatteretligt er genstand for fortolkning. Dette har den betydning, at staternes skattemyndigheder kan fortolke DBO'erne forskelligt, hvorefter det i værste fald risikeres, at anvendelsen af DBO'erne ikke løser dobbeltbeskatningsproblemstillingen, og i bedste fald at argumentationen for anvendelsen er anderledes, omend resultatet er ens. Umiddelbart burde denne situation ikke forekomme, da der er mangeårig praksis for anvendelsen af DBO'erne og fortolkningen heraf, og hvor fortolkningen mangler, støtter kommentarerne til MDO'en typisk en løsning. Problemstillingen opstår, hvor praksis ændres, som det er sket for Skattestyrelsen, jf. Per Ørtoft Jensens artikel i Tidsskrift for Revision og Regnskabsvæsen herom, der nærmere gennemgås og diskuteres i afsnit 5. Ligeledes opstår problemer ved de dele, der ikke er harmoniseret i DBO'erne, herunder den skatteretlige indkomstopgørelse, hvilket både kan medføre, at dobbeltbeskatningen ikke bliver ophævet samt volder vanskeligheder ved udveksling af oplysninger mellem skattemyndighederne, jf. MDO'ens art. 26 samt bilaterale skatteudvekslingsaftaler.¹⁴⁹ Dette vil også nærmere inddrages i den specifikke diskussion i afsnit 5.

3.1.3 Overenskomstens anvendelsesområde

Det fremgår af art. 1 i MDO'en, at det er en betingelse for anvendelse, at der skal være tale om en person, som er hjemmehørende i mindst én af de kontraherende stater. Det fremgår af art. 3, stk. 1, litra a og art. 4, hvad disse betingelser nærmere indebærer.

Begrebet "person", jf. art. 3, stk. 1, litra a, er bredt defineret, da der herved skal forstås en fysisk person, et dødsbo, et selskab eller andre sammenslutninger af personer. Denne afhandling omhandler dog alene fysiske personer. Det fremgår nærmere af afsnit 3.1.4 nedenfor, hvad ordet "hjemmehørende" indebærer.

Det fremgår af art. 2, stk. 1 i MDO'en, at alle skatter, der opkræves af en af de kontraherende stater, er omfattet, uanset hvordan de opkræves. Således er både indkomst- og formueskatter omfattet, hvilket også nærmere uddybes i stk. 2. Staterne har mulighed for i stk. 3 at opregne de skatter, der er omfattet. Stk. 4 sikrer også, at alle skatter af væsentlig samme art omfattes, uanset om disse tilføjes eller ændres efter indgåelsen. Som eksempel er AM-bidraget omfattet i alle danske DBO'er efter ændringen til en formueskat.

¹⁴⁹ JV C.F.8.1.2.1.

3.1.4 Afgørelse af skattemæssigt hjemsted

Som nævnt i afsnit 3.1.1 er MDO'en bygget op efter, at der foreligger et domicilland og et kildeland. Således er det nødvendigt, når skattesubjektet har dobbeltdomicil, at finde frem til, i hvilken stat den pågældende kan anses for at have hoveddomicil. Til dette anvendes MDO'ens dobbeltdomicilklausul i art. 4. Den stat, der efter art. 4, stk. 2 må anses for at være hoveddomicil for den pågældende, anses herefter som domicilland.¹⁵⁰ Skattesubjektet anses i samme ombæring for at være skattemæssigt hjemmehørende i domicillandet. Art. 4, stk. 2 er opstillet i prioriteret orden, efter hvilke principper det skattemæssige hjemsted skal afgøres:

- a) ”Personen skal anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed; såfremt en sådan person har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser);
- b) såfremt det ikke kan afgøres, i hvilken af staterne personen har midtpunktet for sine livsinteresser, eller hvis han ikke har en fast bolig til rådighed i nogen af staterne, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han sædvanligvis har ophold;
- c) såfremt personen sædvanligvis har ophold i begge stater, eller hvis han ikke sædvanligvis har ophold i nogen af dem, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger;
- d) såfremt personen er statsborger i begge stater eller ikke er statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater søge at afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.”

Ved udstationeringer må det anses for overvejende sandsynligt, at der vil kunne opstå dobbeltdomicil, ved at udstationeringen er kortvarig, hvorefter den udstationerede medarbejder vil have beholdt bolig i Danmark og samtidig have en bolig i udstationeringslandet eller ved at have været i udstationeringslandet i mere end 183 dage henset til afgrænsningen af afhandlingen, hvorefter udstationeringen som minimum er 6 måneder. Den nærmere analyse og diskussion af de ovenstående prioriteringer for afgørelse af skattemæssigt hjemsted vil blive inddraget yderligere i den specifikke diskussion i afsnit 5.

¹⁵⁰ Skatteretten 3, s. 75 ff.

3.1.5 Fordeling af beskatning

Når først domicillandet er fastlagt, eventuelt efter afgørelse af skattemæssigt hjemsted, er det væsentligste formål med MDO'en en opdeling af beskatningsretten for at begrænse beskatningen af samme indkomst. Som også gennemgået ovenfor gøres dette ved at begrænse én eller begge stater i deres beskatning. Opregningen af indkomsttyper, hvor beskatningsretten fordeles, findes i MDO'en art. 6-22. For domicillandet skal dette ses i sammenhæng med art. 23. Der er således forskel på, hvordan henholdsvis kildeland og domicilland begrænses i deres beskatningsret, der gennemgås nærmere nedenfor i afsnit 3.1.6.¹⁵¹ I overensstemmelse med afgrænsningen vil afhandlingen kun gennemgå fordelingen af beskatningsretten for lønindkomst i tjenesteforhold, jf. art. 15, og for indtægter af fast ejendom, jf. art. 6.

3.1.5.1 Lønindkomst i tjenesteforhold

Art. 15 regulerer beskatningsretten for personligt arbejde i tjenesteforhold som en negativt opregnet indkomst afgrænset fra bestyrelseshonorar, pensioner samt offentligt hverv i henholdsvis art. 16, 18 og 19.

Udgangspunktet for bestemmelsen er, at indkomsten kun kan beskattes i domicillandet, jf. art. 15, stk. 1, 1. pkt. Undtagelsen hertil er, hvis arbejdet faktisk er udført i den anden stat, jf. art. 15, stk. 1, 2. pkt., her kildelandet i forhold til den specifikke del af lønindkomsten, eller hvad der i samme ombæring kan defineres som arbejdslandet. I så fald kan denne del af indkomsten beskattes i kildelandet.¹⁵²

Det er dog også angivet i art. 15, stk. 2, at domicillandet kun beholder beskatningsretten, hvis tre betingelser kumulativt er opfyldt, hvorfor alle tre betingelser skal være opfyldt. Den første betingelse er, at skattesubjektet ikke må opholde sig i mere end 183 dage i kildelandet indenfor en 12-månedersperiode.¹⁵³ Da nærværende afhandling er afgrænset til kun at omfatte udstationeringer af minimum 6 måneders varighed, er allerede den første betingelse ikke opfyldt. Alene af denne grund behandles de videre betingelser ikke. Art. 15, stk. 3, behandles ikke, da denne vedrører skibs- og luftfart. Dette vil betyde, at

¹⁵¹ Skatteretten 3, s. 94 f.

¹⁵² Ibid., s. 267.

¹⁵³ Ibid., s. 272.

beskatningsretten til lønindkomst i tjenesteforhold, jf. art. 15 i MDO'en, vil tilfalde udstationeringslandet.

3.1.5.2 Indtægt af fast ejendom

Som gennemgået vil den relevante indtægt af fast ejendom ved udstationeringer typisk være udlejningsindtægter. Det fremgår af art. 6, stk. 2, at udtrykket fast ejendom skal defineres i henhold til lovgivning i den stat, hvor ejendommen er beliggende. Det fremgår dog, at brugsret til fast ejendom i alle tilfælde omfattes. Ligeledes fremgår af art. 6, stk. 3, at indkomst fra direkte brug og udlejning omfattes.¹⁵⁴

Af art. 6, stk. 1 i MDO'en fremgår, at indtægt af fast ejendom kan beskattes i den stat, hvor ejendommen er beliggende. Der er således tillagt beskatningsret til kildelandet ud fra beliggenhedsprincippet, da der anses for at være en særlig nær forbindelse mellem ejendommen og det territorium, den ligger på.¹⁵⁵ Det er værd at bemærke, at indtægter fra fast ejendom, herunder udlejning, i intern dansk ret vil anses for indkomst af selvstændig erhvervsvirksomhed, men på baggrund af særligt art. 6, stk. 3, jf. art. 6, stk. 4, vil denne stadig omfattes af art. 6, stk. 1 og ikke art. 7 om fortjeneste ved virksomhed.¹⁵⁶

På baggrund af ovenstående, og i modsætning til eksemplet for lønindkomst, vil således både domicillandet og kildelandet have mulighed for beskatning, hvor disse ikke er samme land.¹⁵⁷ Dette medfører, at dobbeltbeskatningen må undgås på anden måde, nemlig ved at domicillandet lempes i overensstemmelse med art. 23, da kildelandet også kan beskattes. Således undgår domicillandet kun lempelse, hvis kildelandet ikke er tillagt beskatningsret, hvorimod kildelandet aldrig skal lempe, hvor denne er tillagt beskatningsret.¹⁵⁸ Af denne grund må fordelingsbestemmelserne ses i nær relation med lempelsesbestemmelserne som omhandlet straks nedenfor i afsnit 3.1.6.

¹⁵⁴ Skatteretten 3, s. 102.

¹⁵⁵ Ibid., s. 217.

¹⁵⁶ Ibid., s. 218.

¹⁵⁷ Bemærk, at hvor ejendom er beliggende i domicillandet eller et tredje land, afgøres beskatningsretten efter art. 21, der altid tildeler beskatningsret til domicillandet, jf. Skatteretten 3, s. 217. Ved beliggenhed i et tredjeland vil beskatningsretten imellem domicillandet og denne stat dog afgøres efter deres DBO art. 6.

¹⁵⁸ Skatteretten 3, s. 96.

3.1.6 Metoder til undgåelse af dobbeltbeskatning

Som gennemgået ovenfor er det ikke nok at have analyseret, om kildelandet er tillagt beskatningsret eller ej. Domicillandet kan som udgangspunkt stadig have en ret til at medtage globalindkomsten til beskatning, hvorfor domicillandet må lempe deres beskatning, hvor kildelandet er tillagt ret til at beskatte. Dette afsnit tager sigte på at gennemgå de forskellige valgmuligheder, der er for lempelse, når staterne indgår DBO'er. Det fremgår af henholdsvis art. 23A og 23B i MDO'en, og disse to muligheder giver mulighed for lempelsesmetoderne eksemption med progression¹⁵⁹, almindelig credit og matching credit. Bemærk, at forskellige metoder kan anvendes til forskellig indkomst.¹⁶⁰

En forudsætning for alle lempelsestyperne er, at der efter lempelsesbrøken er et maksimum for lempelsen. Lempelsesbrøken er givet ved:

$$\frac{\text{Dansk skat x den lempelsesberettigede indkomst}}{\text{Den skattepligtige globalindkomst}}$$

Denne brøk sikrer, at lempelsen ikke kan overstige, hvad der ville være pålagt af dansk skat.

3.1.6.1 Eksemption med progressionsforbehold

Denne lempelsesmetode sikrer, at domicillandet slet ikke beskatter den indkomst, som kildelandet har ret til at beskatte. Det er således underordnet for lempelsen, om kildelandet faktisk beskatter indkomsten efter DBO'en, dog med forbehold for subsidiær beskatningsret, hvor dette er aftalt. Der er dog inkluderet et forbehold for progression, så stater, hvor den interne skatteopgørelse er progressionsbestemt, må medregne indkomsten til progression. I Danmark er dette relevant for især beregningen af topskatten. Efter lempelsen med eksemption, ny metode, medtages derfor som udgangspunkt hele indkomsten til beregning af skatten, som hvis denne ikke skulle lempes. Herefter beregnes lempelsen af den udenlandske indkomst efter lempelsesbrøken og fratrækkes den danske skat. Således vil en person med en indkomst på 1 million, hvor kun 500.000 er til dansk

¹⁵⁹ Yderligere findes også metoden eksemption med progression, gammel metode. Denne gennemgås ikke, da denne primært har historisk betydning og ikke længere bruges i de danske DBO'er. Derfor tages udgangspunkt i eksemption med progression, ny metode, selvom art. 23A i MDO'en bruger gammel metode.

¹⁶⁰ JV C.F.4.3.2.

beskatning stadig betale topskat rundt regnet af hele beløbet, selvom dette beløb ikke i sig selv overstiger topskattegrænsen.¹⁶¹

3.1.6.2 Almindelig credit

Ved almindelig credit gælder der modsat for eksemptionslempelsen ikke et krav om, at domicillandet ikke beskatter den indkomst, som kildelandet er tillagt beskatningsret. Derfor medregnes denne på samme måde, som hvis dette ikke var tilfældet, i både indkomstopgørelsen og skatteberegningen.¹⁶² Herefter skal domicillandet lempe indkomsten med det mindste af følgende beløb:

1. som et fradrag i den pågældende hjemmehørende persons indkomstskat et beløb lig med den i den anden stat erlagte indkomstskat
2. som et fradrag i den pågældende hjemmehørende persons formueskat et beløb lig med den i den anden stat erlagte formueskat

På baggrund af denne metode er det således ligegyldigt, om kildelandet udnytter beskatningsretten, eller om denne er betalt, da domicillandet i så fald kan beskatte uden lempelse, da beløbet efter nr. 2 er 0. Der er derfor ikke risiko for dobbelt ikke-beskatning som ved eksempion. Samtidig udgør lempelsesbrøken et maksimum, hvorfor skatten ikke kan nedsættes med mere end skatten i domicillandet, selvom skatten er højere i kildelandet. Det kan derfor udledes, at beskatningen efter almindelig credit altid vil udgøre skattesatsen i den stat, der har den højeste skatteprocent.

3.1.6.3 Matching credit

Matching credit er af særlig karakter og finder primært anvendelse i overenskomster, der er indgået med ulande for at undgå, at skatteprovenu blot overføres fra uland til iland, hvor ulandet har interesse i at sænke skatten for at øge incitamentet til investering. Metoden ser derfor bort fra skattenedsættelsen og giver credit efter, hvad der ville have været betalt uden skattenedsættelsen.¹⁶³

¹⁶¹ Skatteretten 3, s. 112.

¹⁶² Ibid., s. 112 f.

¹⁶³ Ibid., s. 114 samt JV C.F.4.3.2.

3.2 Interne danske lempelsesregler

De interne danske lempelsesregler har til formål at sikre, at indkomst fra lande, hvor Danmark ikke har indgået en DBO, ikke vil blive dobbeltbeskattet. Derudover giver dette også mulighed for at yde lempelse, udover hvad der fremgår af DBO'erne, typisk af politiske grunde.¹⁶⁴ Således er der altså frit valg mellem lempelse efter DBO'erne og interne regler, hvor kravene til begge lempelsesformer ellers er opfyldt, jf. TfS.2000.691.LSR. Til dette er de primære lempelsesregler LL §§ 33 og 33A.¹⁶⁵ Den umiddelbare forskel er, at § 33 lemper efter almindelig credit og således er den primære lempelse for indkomst fra lande, hvor der ikke er indgået en DBO. Den gælder således for både fuldt og begrænset skattepligtige. Af større interesse for afhandlingen af hensyn til, at almindelig credit er den suverænt mest brugte lempelsesmetode i de danske DBO'er, er i stedet LL § 33A, der vil have primært fokus af hensyn til afhandlingens omfang.

3.2.1 Ligningslovens § 33A

Bestemmelsen er en særlig lempelsesregel, der er indført af primært politiske årsager. Den anvender eksemptionslempelse med progressionsforbehold, ny metode. Af ordlyden af bestemmelsen kan udledes 4 betingelser:

- 1) Der skal være tale om en person, som er fuldt skattepligtig her i landet efter KSL § 1.
- 2) Der skal være tale om en lønindkomst, som
- 3) skal være oppebåret under et ophold uden for riget.
- 4) Udlandsopholdet skal have en varighed på over 6 måneder, som højst må være afbrudt med et ophold i Danmark på i alt 42 dage i forbindelse med nødvendigt arbejde, ferie eller lignende.

I modsætning til LL § 33 finder § 33A kun anvendelse for fuldt skattepligtige personer som defineret i afsnit 2.2.1. Yderligere skal der være tale om lønindkomst, der må defineres som indkomst for personligt arbejde i tjenesteforhold som også gennemgås hvordan defineres i afsnit 2.2.2.1. Indkomsten skal være optjent ved arbejde i udlandet. Lønindkomsten inkluderer den kontante løn, inklusive tantieme, gratiale, bonus og

¹⁶⁴ Skatteretten 3, s. 117.

¹⁶⁵ Bemærk, at reglerne kun gælder indkomstskat og ikke formueskat. Derfor findes også en almindelig credit-lempelse i ejendomsværdiskatteloven (LBKG nr. 486 af 14/05/2013) § 12 for ejendomsværdiskat.

løntillæg. Feriegodtgørelse må ligeledes omfattes, så længe denne er optjent ved udlandsarbejde. Yderligere må løn under ferie medregnes, når ferien, hvor lønnen udbetales, afholdes i udstationeringsperioden. Afholdes ferien i forbindelse med, at udstationeringsperioden slutter, omfattes denne modsætningsvis ikke, hvis ferien afholdes i Danmark. Naturalydelser som fri bil, telefon og bolig må omfattes, når de har forbindelse med udførelsen af arbejdet. Det fremgår, at situationer, hvor indkomst erhverves ved nødvendigt arbejde i Danmark, sygdom eller kursusdeltagelse, ikke omfattes. Afslutningsvis har det ingen betydning for lempelsen, om lønnen udbetales af en dansk eller en udenlandsk virksomhed.¹⁶⁶

Herudover betinges det, at lønindkomsten skal være erhvervet under ophold uden for det danske rige. Dette betyder, at der skal være tale om et udlandsophold uden for Danmark, Færøerne og Grønland. Oppebærer en udstationeret i sin udstationeringsperiode lønindkomst for arbejde udført indenfor det danske rige, vil udlandsopholdet anses for at være afbrudt, når arbejdet udført her i riget ikke er nødvendiggjort af arbejdet i udstationeringslandet.¹⁶⁷

Den sidste betingelse er, at opholdet i udlandet skal vare i minimum 6 måneder, og at den udstationerede højst må opholde sig i Danmark i 42 dage indenfor enhver 6-månedersperiode. Arbejde, der er nødvendigt at udføre i Danmark i direkte forbindelse med arbejdet i udstationeringen som afrapportering eller lignende, tæller også med i de 42 dage. Der er tale om en 6-månedersregel og ikke en 183-dagesregel som kendt i DBO'erne. Således vil 183 dage typisk være gået, førend der er gået 6 måneder. Perioden kan starte i ét indkomstår og slutte i et andet. Starter perioden fx 22. september, kan den tidligst slutte 21. marts. Perioden skal dog starte ved udrejse og kan således ikke starte 26. september, hvor udrejse er sket 22. september. Perioden afbrydes først, når betingelserne ikke længere er opfyldt fx ved overstigning af 42 dage i Danmark.¹⁶⁸

Som det fremgår af bestemmelsen, vil en person have mulighed for at opholde sig i Danmark i højst 42 dage, hvis opholdet skyldes nødvendigt arbejde i forbindelse med udlandsopholdet, som gennemgået ovenfor, ferie eller lignende. Dette kan som også

¹⁶⁶ JV C.F.4.2.2.1.

¹⁶⁷ JV C.F.4.2.2.2.

¹⁶⁸ JV C.F.4.2.2.3.

nævnt tidligere give anledning til megen tvivl. Her må ses på det konkrete eksempel og ellers sammenlignes med tidligere diskussion, for så vidt angår ”ferie eller lignende” i afsnit 2.2.1.2.1. Brudte døgn tæller både med i opgørelsen af de 6 måneder og 42 dage.¹⁶⁹

3.3 Delkonklusion

Som gennemgået vil der ved udstationering af medarbejdere til udlandet være en overhængende risiko for, at flere lande vil beskatte den samme indkomst, enten ved at den udstationerede får dobbeltdomicil, eller indkomst beskattes efter både globalindkomst- og territorialprincippet. Det må vurderes, at Danmarks mange indgåede DBO'er giver god mulighed for at undgå dobbeltbeskatning gennem deres beskatningsretstildeling og lempelsesmetoder. Ligeledes ydes en beskyttelse i intern dansk ret, hvor der ikke er indgået en DBO med udstationeringslandet. Det må vurderes, at der er klar forskel i beskatningen afhængig af lempelsesmetode. Angående DBO'erne er der som udstationeret ikke mulighed for at påvirke, hvordan dobbeltbeskatning fordeles eller lempes. Det må dog anses for særligt interessant at søge at opfylde betingelserne i LL 33A, hvor den udstationerede forbliver fuldt skattepligtig til Danmark. Generelt er både DBO'erne såvel som de interne lempelsesregler meget teoretiske og svære både at forstå og anvende uden konkrete eksempler. En konkret diskussion foretages nærmere i afsnit 5 med udspring i diskussion af specifikke omstændigheder, hvor praktiske problemstillinger kan opstå.

¹⁶⁹ JV C.F 4.2.2.4.

4. Økonomiske overvejelser ved udstationering

De økonomiske aspekter ved udstationering af medarbejdere er til at få øje på, både for virksomheden og medarbejderen. De skatteretlige aspekter og konsekvenser ved udstationeringen, som gennemgået ovenfor, udgør muligvis det største fokus for begge parter.

Ovenstående fokus på skatteretten og dennes økonomiske betydning er naturlig for medarbejderen. Derimod er virksomheden også nødt til at være opmærksom på de mere indirekte økonomiske aspekter ved at foretage en udstationering. Som ved så mange andre forretningsbeslutninger er valget om at udstationere en eller flere medarbejdere at anse for en transaktion. Det er anerkendt i den økonomiske teori, at en transaktion uundgåeligt vil medføre transaktionsomkostninger. Af disse transaktionsomkostninger er virksomheden opmærksom på de direkte omkostninger såsom lønniveauet for den pågældende medarbejder. Der er dog også mange flere indirekte omkostninger, som muligvis ikke er i fokus. Valget mellem udstationering eller eventuel lokal ansættelse kan overordnet set simplificeres til at være en afgørelse af, om der skal ske en internalisering (udstationering fra filial, datterselskab eller lignende) eller en eksternalisering (lokal ansættelse af udefrakommende medarbejder). Inden der foretages en transaktionsomkostningsanalyse på udstationeringer, vil det være naturligt at gennemgå TCE som udviklet af Oliver Williamson i 1979, samt hvordan TCE har udviklet sig gennem årene.

4.1 Williamson - introduktion til transaktionsomkostningsteorien

Williamson kan anses for at være ophavsmanden til TCE og for at have skabt det fokus, der er i dag, samt udviklet den nærmere betegnelse i hans værk ”Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations” fra 1979. Idéen baserer sig dog på Ronald Coases arbejde og kan således findes i hans værk ”The Nature of the Firm” fra 1937. Williamson krediterer således også Coase for at have argumenteret for vigtigheden af transaktionsomkostninger, før han selv har.¹⁷⁰ Teorien tager mål på at omkostningsminimere, hvorfor internalisering skal ske, når dette kan gøres billigere end

¹⁷⁰ Williamson, s. 233.

at benytte markedsmekanismen til at frembringe varen. Teorien tager derfor også udgangspunkt i fremstillingen og anskaffelsen af varer.

Williamson citerer økonomen Stanley Fischer for, at TCE har et dårligt ry, fordi der er en mistænkelighed ved, at næsten alt kan rationaliseres ved at argumentere for transaktionsomkostninger, der passer til formålet.¹⁷¹ Han sætter sig derfor for nærmere at finde en definition på konceptet om transaktionsomkostninger. Williamson har tidligere fokuseret på vertikal integration, og at transaktioner skulle fjernes fra selve markedet og i stedet organiseres internt. Analysen tager derfor i stedet mål på at analysere, hvilke transaktioner der er markedstransaktioner, hvilke der internaliseres og hvorfor.¹⁷² Williamson fokuserer herefter først og fremmest på det kontraktuelle i enhver transaktion og opstiller, med hjælp fra Ian Macneils teori omkring diskrete og relations transaktioner, tre typer kontrakter; klassiske, neoklassiske og relations kontrakter.¹⁷³ Vigtigst for TCE i fastlæggelsen af ovenstående kontrakttyper er, at der ses en forskel i den institutionelle matrix, hvori hver type af transaktion forhandles og udføres afhængig af transaktionstypen. Således fastlægges, at simple kontrakttyper og deres tilhørende simple retsmidler skal bruges til simple transaktioner og omvendt.¹⁷⁴

På baggrund af ovenstående konstatering er det nødvendigt at fastlægge, hvilke faktorer der definerer og differentierer en transaktion fra andre transaktioner. Williamson fastlægger, at de tre vigtigste faktorer er usikkerhed, frekvens samt aktivspecifitet. Af disse anser han usikkerhed som en bredt anerkendt vigtig faktor, mens vigtigheden af frekvensen er mindre, men at dens betydning i hvert fald er plausibel.¹⁷⁵

Hvad Williamson anser som den afgørende faktor, er aktivspecifiteten, der er den mest empirisk funderede faktor. Graden af aktivspecifitet kan opstilles på en akse og går fra at være et generisk gode, der kan anvendes til flere formål og/eller af flere forskellige aktører, til at være idiosynkratiske; ubrugelige for andre end de specifikke parter i transaktionen. Imellem disse to findes også transaktioner med blandet aktivspecifitet. Således kan betydningen af parterne fra starten af have stor betydning, da en leverandør,

¹⁷¹ Williamson, s. 233.

¹⁷² Ibid., s. 234.

¹⁷³ Ibid., s. 236 ff.

¹⁷⁴ Ibid., s. 238 f.

¹⁷⁵ Ibid., s. 239.

der skal investere i en særlig maskine til at producere det pågældende output, vil være låst i den aftale, såfremt denne maskine ingen alternativ anvendelse har. Der er dog symmetri i forhandlingsforholdet, da aftageren af outputtet ligeledes er låst, da han ikke vil kunne henvende sig til andre for levering af outputtet, uden at dette vil have betydelige omkostninger.

Williamson pointerer, at idiosynkratiske ydelser ikke kun findes ved fysisk kapital, men også human kapital. Dette kan være særlig træning og viden, der heller ikke har en alternativ anvendelse.¹⁷⁶ Bemærk, at disse relationsspecifikke investeringer kan medføre kvasirente og i bedste fald en relationsrente, der kun kan opnås ved partnerskab mellem netop disse parter.¹⁷⁷ Der må derfor sikres en vedvarende relation, når der er tale om betydelige relationsspecifikke investeringer. Dette kan gøres ved langvarige kontrakter, men på grund af begrænset rationalitet vil disse kontrakter uundgåeligt være inkomplette. Således må der i kontrakten være mulighed for løbende at lave justeringer. Med sådanne justeringer opstår samtidig risikoen for, at hver aftalepart vil udnytte justeringen til at gøre aftalen mere fordelagtig for sig selv. Således vil opportuniste have en betydning og risiko for transaktionen. Transaktionen er derfor nødt til at tage højde for, at fordelene ved at fællesoptimere skal være større end ved egen optimering.¹⁷⁸

Williamson definerer tre grader af frekvensen, transaktioner sker ved; engangs-, lejlighedsvis- og gentagende transaktioner. Frekvensen vedrører udelukkende køberens aktivitet i markedet. Williamson sætter herefter lighedstegn mellem engangs- og lejlighedsvis transaktioner. Dette gør han, da transaktioner sjældent er af helt isoleret karakter, hvorefter forskellen mellem de to er begrænset.¹⁷⁹

Afslutningsvis behandler Williamson usikkerheden. Usikkerheden relaterer sig til de kontraktuelle retsmidler og muligheder for at ændre i kontrakten. Jo mere usikkerhed der eksisterer, jo mere afgørende er det, at der udvikles de rette metoder til løbende at kunne

¹⁷⁶ For afhandlingens emnefelt synes denne konstatering særlig interessant, både i forhold til udstationeringer, men også generelle ansættelsesforhold. Således er der altid en risiko ved oplæring af nye medarbejdere, hvis de finder anden ansættelse. Bemærk dog, at også her vil der være symmetri, da meget af medarbejderens viden ikke har nogen alternativ anvendelse, hvorfor meget skal læres på ny ved påtagelse af andet job.

¹⁷⁷ Williamson, s. 240.

¹⁷⁸ Ibid., s. 242.

¹⁷⁹ Ibid., s. 246 f.

tilrette aftalen, især når der er tale om idiosynkratiske ydelser. Jo mindre usikkerhed der er, jo mere kan man nøjes med klassiske kontrakter.¹⁸⁰

Williamson konkluderer samlet set, at lejlighedsvis eller gentagende uspecifikke transaktioner bedst organiseres af markedet. For lejlighedsvis transaktioner af mere specifik karakter kræves en nærmere afgørelse af, om de bedst organiseres af markedet eller ved internalisering. Internalisering eller nærmere specialiserede retsmidler ved en markedstransaktion er nødvendig, når transaktionen er af gentagende og idiosynkratisk karakter og udført under stor usikkerhed.¹⁸¹

4.2 Udviklingen af transaktionsomkostningsteorien frem til i dag

Udviklingen af TCE må analyseres ved nærmere at studere udviklingen fra Coase til Williamson og til videreudviklingen helt frem til i dag. Dette kan i teorien skæres ind til at defineres efter, hvordan virksomheder defineres og hvorfor virksomheder eksisterer. Således var Coase interesseret i at fastslå, at der er omkostninger ved at bruge prismekanismen i 1937 i "The nature of the firm". Coase anså således virksomheder for at være en bevidst ø i et hav af markedstransaktioner. Williamson videredefinerede herefter dette og udviklede et nærmere begrebsapparat, der også udviklede selve det økonomiske område TCE indenfor mikroøkonomi. I denne første kognitive udvikling af TCE anser Williamson virksomheder for at skulle undgå negative omkostninger og således eksistere, fordi nogle transaktioner og procedurer er billigere at internalisere i én virksomhed fremfor at bruge markedet. Dette har i den nyere og anden kognitive udvikling af TCE fra 1990 og frem ændret sig til at anse virksomhederne for at være en producent af positiv viden.¹⁸² Der er således også sket en udvikling af TCE fra at fokusere primært på varer og fysisk produktion til også at forsøge at forklare transaktionsomkostninger for den moderne virksomhed, hvor vidensproduktion er den primære genstand.

Selvom der ovenfor allerede er lavet en nærmere gennemgang af Williamsons arbejde, er det nødvendigt også at se på hans arbejde i konteksten af den videre udvikling for helt at forstå, hvordan udviklingen er sket. Der kan overordnet argumenteres for, at Williamsons

¹⁸⁰ Williamson, s. 253 f.

¹⁸¹ Ibid., s. 259.

¹⁸² Hardt, s. 29.

arbejde med transaktionsomkostninger med fokus på undgåelse af negative transaktionsomkostninger udgør en mere realistisk og sofistikeret udgave af neoklassisk økonomi med fokus på psykologiske og organisationsteoretiske begreber end reel ny-institutionel økonomi.¹⁸³ Denne er primært påvirket af Herbert Simon samt andre økonomer fra Carnegie Mellon University.¹⁸⁴ Således er det først i nyere teori, at TCE får en mere ny-institutionel tilgang.¹⁸⁵ TCE under Williamson havde primært fokus på at minimere omkostninger, og der er stadig en del antagelser i Williamsons arbejde. Dette inkluderer, at det er muligt at undgå transaktionsomkostninger ved at internalisere en opgave, selvom dette også kræver indtil flere transaktioner med deraf afledte omkostninger, om end dette muligvis er i mindre omfang end ved en markedstransaktion. Den nyere litteratur er mere opmærksom på transaktionsomkostninger og anerkender det som en del af beslutningsprocessen, men er vidende om, at det ikke er muligt at undgå, hvorfor de handlinger, herunder valg af organisationsstruktur, der bliver foretaget i virksomheden, skal være foretaget i lyset heraf. Således er der fokus på, at der ikke er fuld rationalitet, hvorfor interessen heller ikke er en ultimativ profitmaksimering som i den neoklassiske økonomi.

I den anden kognitive udvikling af TCE tages der højde for, at Williamson kun delvist har implementeret Simons koncepter og teori om information og kognitiv psykologi. Således er det ikke kun aktivspecifitet, frekvens og usikkerhed, der definerer transaktionerne. Når der også tages højde for viden i forskellige økonomiske teorier, herunder TCE, åbner det også for, at virksomheder kan anses for at være en kilde til at skabe positiv viden.¹⁸⁶ Således bliver det i starten af 90'erne belyst, at det er videnstransaktioner, der har en stor betydning for økonomien, hvilket TCE slet ikke var skabt til med sit fokus på fysisk kapital. Ifølge Sidney Winter kan transaktioner af viden kategoriseres efter karakteren af den underliggende viden. Således kan der angives fire

¹⁸³ Dette ses, da fokus fra Williamson stadig er på omkostningsminimering. Hele idéen om omkostningsminimering og beregning heraf kræver de adfærdsansatagelser, der kendetegner neoklassisk økonomi, men som ikke er realistiske i det moderne samfund.

¹⁸⁴ Hardt, s. 41.

¹⁸⁵ Ibid., s. 32. Bemærk, at dette synspunkt må fastholdes, selvom Williamson også anses som ophavsmand til termen ny-institutionel økonomi, som første gang er brugt i hans værk fra 1975 "Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications". Dette er dog i en anden sammenhæng end TCE. Der er også teorier om, at Williamson med vilje forbandt sin teori med klassisk mikroøkonomi for at opnå anerkendelse fra klassiske økonomer, se Hardt, s. 41, fodnote 10.

¹⁸⁶ Ibid., s. 41.

dimensioner i videnstransaktioner: stiltiende over for åbenlys, systemkvalitet over for selvstændighed, mulighed for fralæring over for manglende mulighed for fralæring samt komplekse over for ikke komplekse. Dette er opkaldt ”knowledge governance approach” (KGA), der har til formål at analysere hvordan virksomheden skaber viden og læring effektivt. Med denne terminologi in mente er virksomheder at anse for en samlet enhed af transaktioner, der ikke kan adskilles.¹⁸⁷ Den primære årsag til at organisere de samlede nødvendige enheder til produktion af en vare i én virksomhed fremfor via markedet er, at den underliggende viden, der skal til at skabe et produkt, er subjektiv. Således skaber virksomheden en vidensdeling, der genererer mere værdi end summen af værdien af hver enkelt af de deltagende enheder. Hvad der er med til at facilitere succesfuld vidensdeling er typisk, at de forskellige enheder har et fælles sprog til kommunikation. Der er derfor også stadig tale om TCE, når KGA benyttes, da analyseenheden stadig er virksomheden og transaktionen, men denne blot er baseret på viden frem for fysisk kapital.¹⁸⁸ Det er derfor interessant, da basalt set alle transaktioner i det moderne samfund indeholder viden. Samtidig er et fælles sprog nødvendigt, når information skal gives videre indenfor virksomheden fx mellem produktionsmedarbejderne og ledelsen. Dette rammer derfor også indenfor nærværende afhandlings emnefelt, da informations- og vidensudveksling er målet ved at foretage udstationeringer. Karakteren af et givent problem eller opgave er derfor afhængig af, hvilken organisationsform der skal vælges, og dette perspektiv er kernen af KGA.

Til eksemplificering af ovenstående er der forskel på, om man har en transaktion, der kan opdeles eller ej. Produktionen af en PC vil for eksempel kunne opdeles i mindre opgaver som produktion af harddisk, RAM og kabinet hver for sig. Komponenterne vil være kompatible med hinanden, og der er derfor ikke noget umiddelbart behov for at vidensdele mellem producenterne. På baggrund heraf vil en søgning gennem ”trial and error”-princippet være bedst, hvor forskellige komponenter sættes sammen, og man herefter ser, om computeren bliver mere effektiv.¹⁸⁹

Det modsatte er gældende, hvor det ikke er muligt at opdele den opgave, der skal udføres, fx produktionen af selve harddisken til computeren. I disse tilfælde er der tale om en

¹⁸⁷ Hardt, s. 42.

¹⁸⁸ Ibid., s. 42 f.

¹⁸⁹ Ibid., s. 43.

meget mere vidensbaseret opgave, hvor den enkelte aktør ikke kan forbedre værdien udelukkende ved sin egen viden.¹⁹⁰

Ovenstående kan derfor defineres kort til, at problemer, der kan opdeles i delopgaver og derfor ikke er vidensafhængig, bedst og mest efficient løses af markedet, og at problemer, der ikke kan opdeles, bedst løses ved at søge indenfor virksomheden. Virksomheden er derfor at anse for en producent af værdifuld viden. På denne måde er viden også blevet introduceret i TCE.¹⁹¹ Dette er afgørende for den videre analyse af TCE i forhold til udstationeringer¹⁹²

4.3 Transaktionsomkostninger med fokus på human kapital

På trods af at det først er i den videre udvikling efter, Williamson viden bliver en integreret del af TCE, er det ikke fordi Williamson er fuldstændig blind overfor interessen i human kapital. Således fremhæver han selv, med udgangspunkt i Michael Polanyis værk ”Personal Knowledge” fra 1962, at idiosynkratiske investeringer i human kapital i mange aspekter er mere interessant end fysisk kapital.¹⁹³ Det fremhæves således, at selv i moderne industri kan der opstå problemer på grund af mangel på viden.¹⁹⁴

Selvom Williamson ikke får inddraget den vigtighed af viden, han selv nævner i sin model til at analysere transaktionen, er der et fokus på, hvad personlig viden og et fælles sprog har af betydning for en transaktion og dennes omkostninger. Dette er kernen i, hvorfor langt de fleste udstationeringer foretages – fordi en medarbejder med en specifik viden indenfor virksomheden kan bruges til at lære dette fra sig overfor en anden enhed i virksomheden. Ud fra KGA er det nødvendigt at vurdere den viden, der indgår i transaktionen, for at definere, om dette er den bedste fremgangsmåde, eller markedet vil være at foretrække. Det er dog vigtigt og interessant at inddrage synspunktet fra Williamson med hjælp fra Polanyi omkring vigtigheden af et fælles sprog. Det er muligt, at transaktionen ud fra viden er mulig at opdele og derfor bedst og billigst vil kunne foretages af markedet ud fra KGA, men dette kan vise sig ikke at være tilfældet, hvor et fælles sprog og forretningsforståelse er nødvendig. Som Williamson citerer Polanyi for

¹⁹⁰ Hardt, s. 43 f.

¹⁹¹ Ibid., s. 44.

¹⁹² Ibid., s. 45.

¹⁹³ Williamson, s. 242.

¹⁹⁴ Ibid., s. 243.

”forskellige ordforråd til brug for forståelsen af ting opdeler mænd i grupper, der ikke kan forstå hinandens måde at se ting og agere på dem” (red. egen oversættelse)¹⁹⁵

Williamson angiver ganske rigtigt, at hensynet hertil kan medføre økonomisk gevinst ved gentagende transaktioner. Således er der ikke uoverensstemmelse mellem Williamsons oprindelige TCE-teori og udviklingen heraf mod KGA. Samtidig er denne erkendelse uendeligt vigtig, når disse teorier bruges i konteksten af udstationeringer. Muligvis må forretningsforståelsen og muligheden for at adaptere den viden, man har, til forskellige situationer endda angives som det vigtigste redskab ved human kapital og vidensbaserede uddannelser.

4.3.1 Vurdering af udstationeringer i lyset af transaktionsomkostninger

Baseret på både den oprindelige TCE af Williamson samt udviklingen heraf til en mere vidensfokuseret teori er det relevant at overføre til konteksten af udstationeringer.

I konteksten af udstationeringer er det begrænset, hvor anvendelig Williamsons TCE er til at afgøre valget mellem internalisering og eksternalisering. Hans tre primære faktorer til at definere transaktionsomkostningerne er som nævnt frekvens, usikkerhed og aktivspecifitet. Af disse tre må det vurderes, at usikkerhed giver mindst mening til at beskrive transaktionen, da dette tager mål på blandt andet adfærdsbaseret usikkerhed som opportunistisk adfærd. Muligheden for, at der kan opstå opportunistisk adfærd, kræver, at parterne er ligeværdige i styrkeforhold. I et ansættelsesforhold, hvad end det er via lokal ansættelse eller udstationering, kan dette ikke beskrives som ligeværdigt styrkeforhold. Aftalen har karakter af standardvilkår udarbejdet af virksomheden.

Frekvensen er derimod mere relevant, da det naturligvis vil have betydning, hvor ofte der foretages udstationeringer. Ifølge Williamson vil større frekvens medføre større transaktionsomkostninger. Ved ansættelsesforhold er der dog grundet karakteren af standardvilkår ikke samme omfang af transaktionsomkostninger ved flere transaktioner, nærmest tværtimod. Udstationeringskontrakter er i bund og grund ligesom klassiske ansættelsesaftaler, hvilket gør at der ikke opstår særlige transaktionsomkostninger.

I Williamsons teori kan transaktionsomkostninger antage forskellige typer; kontaktkomkostninger, forhandlingsomkostninger, koncipieringsomkostninger og

¹⁹⁵ Williamson, s. 243.

kontrolomkostninger. I denne sammenhæng bør især fokuseres på forhandlings/koncipieringsomkostningerne i forhold til ovenstående. Her er netop tale om udgifter ved, at virksomheden får sværere ved at opstille standardvilkår, hvis de vil gøre det attraktivt for en medarbejder at flytte til et andet land for at udføre en typisk afgrænset opgave. Derfor vil forhandlingsomkostningerne være høje. Virksomheder, der derimod ofte udstationerer deres medarbejdere, vil have opbygget faste kategorier af udstationeringer med forskellige kontrakter tilknyttet. For udstationeringer vil der derfor typisk være færre transaktionsomkostninger, jo flere udstationeringer man foretager. Der kan derfor argumenteres for, at betydningen af frekvensen har modsatrettet fortegn ved udstationeringer.

Ved Williamsons definition af aktivspecifitet er der gode muligheder for, at dette kan beskrive transaktionsomkostningerne, også ved udstationering. Her er interessen især ved opgaver, der kræver idiosynkratisk human kapital. Jo mere generisk human kapital der er brug for til at udføre en opgave, jo mindre er det også nødvendigt at have et fælles indforstået sprog for at kunne udføre opgaven. Modsætningsvis er det nødvendigt med et fælles sprog og forretningsforståelse, jo mere idiosynkratisk human kapital der er brug for. Den primære problemstilling herved er at definere, hvornår en opgave kræver henholdsvis generisk eller idiosynkratisk human kapital.

Williamson bruger selv to eksempler i sin gennemgang af betydningen af human kapital – en blæsemaskine til pærer og produktionen af violiner. Dette er to opgaver, der umiddelbart må vurderes at kræve relativ generisk viden, men i Williamsons eksempel faktisk kræver et fælles sprog og viden og heraf idiosynkratisk human kapital for at gennemføre opgaven bedst muligt. I et mere moderne og direkte vidensbaseret eksempel kan nævnes jobbet som direktør for større firmaer. Umiddelbart må det være samme mekanismer, der styrer de beslutninger, der skal træffes i en virksomhed. På trods af dette ses det gentagende gange, at direktører med succes i ét firma rekrutteres til et andet, hvor de ikke opnår samme succes. Dette taler ligeledes for Williamsons (og Polanyis) iagttagelse om nødvendigheden af idiosynkratisk human kapital i form af et fælles sprog og forretningsforståelse.

Med lidt analyse og til dels udvikling af Williamsons teori er der derfor på dette punkt ikke langt til de iagttagelser, der er gjort i KGA. Som beskrevet tidligere kan denne teori

indenfor TCE opsummeres til at konstatere, at jo mere en opgave kan opdeles, jo mindre fælles viden kræver denne derfor også og løses derfor bedst af markedet fremfor ved internalisering. Dette er overordnet set en relativ simpel opgave at vurdere, men som Williamsons eksempler illustrerer, er dette ikke nødvendigvis tilfældet. Produktionen af en violin kan umiddelbart opdeles til at omfatte produktionen af selve violinkassen og strengene. Dette vil medføre, ud fra KGA, at denne opgave bedst løses ved "trial and error" tilgangen ved sammensætning af forskellige kasser og strenge. Faktum omkring, at ingen violiner i dag har samme kvalitet som violinerne af Stradivarius, taler dog imod dette. Virksomheden kan derfor opnå en større værdi, hvis den internaliserer opgaven og producerer hele violinen ud fra tesen, at virksomheden anses som producent af positiv viden. Ovenstående må lede til, at selv produktionsopgaver, der ellers ville kunne opdeles, med fordel kan internaliseres, når den kombinerede viden fra medarbejderne internt i virksomheden tilsammen kan skabe en kvasi- eller relationsrente.

KGA-teorien tager primært fokus på produktion og virksomheden som positiv skaber af viden ved fysisk kapital. Der er derfor tale om en analyse af den underliggende viden. Det er sværere at definere, hvilke transaktionsomkostninger der forekommer ved transaktioner, hvor viden er den primære genstand for transaktionen, som eksemplet ved udstationeringer, og ikke en bi-ydelse til videre produktion. Det må derfor ud fra analysen ovenfor konkluderes, at hverken den klassiske TCE eller videreudviklingen heraf i KGA præcist belyser de transaktionsomkostninger, der kan opstå i en moderne vidensvirksomhed ved udstationeringer, hvor den humane kapital egentlig udgør transaktionen.

De søgeomkostninger, som Williamson definerer, må umiddelbart konkluderes at være højere ved en nyansættelse end ved en udstationering. Således vil det i mange tilfælde være sværere at finde den rigtige kandidat udenfor virksomheden, da man indenfor virksomheden har et bedre indblik i, hvordan medarbejderne arbejder og er som person. Det vil således være lettere at finde den rette person internt og deraf afkræve færre søgeomkostninger, hvilket argumenterer for de mange udstationeringer.

Angående kontrolomkostningerne vil dette typisk være ens for både nyansættelser og ved en udstationering. Det er ydermere en ex post-transaktionsomkostning og opstår derfor, efter beslutningen om internalisering eller eksternalisering er taget, hvorfor det er svært

at basere beslutningen på denne. Fordelen ved en udstationering i forhold til denne omkostning må nødvendigvis være en smule højere end ved en nyansættelse, da medarbejderen allerede kender virksomheden og arbejdsgangene.

4.4 Delkonklusion

Sammenfattende kan det konkluderes, at hverken TCE eller KGA er særlig anvendelig på valget mellem internalisering eller eksternalisering i forhold til medarbejdere. Ovenstående analyse har dog ledt til nogle mulige konklusioner for, hvilke overvejelser virksomheden bør gøre sig ved valget om udstationering af medarbejdere. Den første overvejelse må således være, om opgaven, der skal løses, er mulig at opdele, og hvor stor en del af intern viden der er nødvendig for at løse den. Kræver en opgave en intern viden, eller sekundært om den økonomisk mest efficient kan løses ved at have intern viden, herunder et fælles sprog, taler dette for at foretage en udstationering af en medarbejder. Således er dette en definition af, i hvor høj grad opgaven påkræver idiosynkratisk human kapital. Kan opgaven eventuelt opdeles, således at løsningen kan findes ved brug af mere generisk human kapital, vil dette tale for ikke at foretage en udstationering.

En anden overvejelse, der bør inddrages, er, hvor tit virksomheden foretager udstationeringer. Som beskrevet vil transaktionsomkostningerne være lavere, jo oftere udstationeringer foretages. Udstationeringer er dog altid omkostningstunge, både i direkte og indirekte omkostninger, hvorfor disse primært må benyttes, når den nødvendige viden ikke findes i den konkrete enhed af virksomheden, men gør i en anden. Hvis den nødvendige viden findes i den lokale enhed, må det altid være en fordel at ansætte en lokal medarbejder, da denne relativt hurtigt også vil indlære sig det interne sprog.

Samlet set kan det være vanskeligt at afgøre, præcis hvornår en udstationering er fordelagtig ud fra eventuelle transaktionsomkostninger. I mange tilfælde vælger virksomheder også at foretage udstationeringer uden at skele til transaktionsomkostningerne, netop ud fra deisen, som også gennemgås, at værdien af den fælles viden øges og skaber nogle synergieffekter, der overstiger de omkostninger, der må være. Således kan muligvis også transaktionsgevinster ved udstationeringer defineres. Problemstillingen ved denne vurdering er også som tidligere beskrevet, at viden er subjektiv og udgøres af den kollektive viden i virksomheden og ikke hver enkelt medarbejders viden. Således vil det altid være nødvendigt at dele viden internt i

virksomheden, hvor udstationeringer kan støtte dette, men også at inddrage ny viden udefra, der kan forbedre den kollektive viden, virksomheden besidder. Dette støttes af KGA og den videre udvikling af TCE-teorien, hvor virksomheden anses som producent af positiv viden fremfor udelukkende at skulle undgå negative transaktionsomkostninger. Samlet set er der ikke nødvendigvis et rigtig eller forkert valg, men virksomheden må være opmærksom på ovenstående problemstillinger og vurderinger, i forhold til hvorfor de vælger at udstationere, og hvordan processen optimeres.

5. Diskussion

Efter at ovenstående overvejelser er foretaget fra et virksomhedsperspektiv, og valget om at foretage udstationeringen er gjort ud fra de særlige omstændigheder for virksomheden, er der i praksis flere af de skatteretlige forhold for medarbejderen ud fra både dansk skatteret og international skatteret gennemgået i afsnit 2 og 3, der kan lede til nogle praktiske problemstillinger og diskussioner. Til at illustrere dette vil følgende eksempel benyttes:

En udstationeret medarbejder med ægtefælle og børn har været udstationeret til USA i foregående fire år (1. januar 2016 til 31. december 2019), hvor bolig har været udlejet uopsigeligt fra udlejers side i hele perioden. Medarbejderen har arbejdet 80% af tiden i USA, 15% af tiden i omkringliggende lande og 5% i Danmark i alle fire år. Medarbejderen får udbetalt bonus for perioden 1. januar til 31. december 2019 i maj 2020.

Pr. 1. juni 2020 udstationeres medarbejderen til Tyskland på en pendlerordning, hvor der arbejdes skiftevis 3/2 og 2/3 dage pr. uge mellem Danmark og Tyskland. Udstationeringen var ikke planlagt ved hjemkomst fra USA. Familien forbliver i Danmark, og en bolig stilles til rådighed i Tyskland, og medarbejderen får ligeledes fri bil stillet til rådighed. Medarbejderen aflønnes fra det tyske selskab.

Dette eksempel er udvalgt for at belyse især tre omstændigheder, der kan give anledning til praktiske problemstillinger; beskatning af bonus fra tidligere år med arbejde i flere lande, forskellige fortolkninger og analyser af hjemsted, jf. art. 4 i den relevante DBO, samt forskellige indkomstopgørelser landene imellem.

5.1 Ændring i praksis for skattemæssigt hjemsted

Som gennemgået har det stor betydning ved indgåelse af folkeretlige aftaler, at disse analyseres og fortolkes konsistent landene imellem. Dette er således også baggrunden for at benytte kommentarerne til OECD's MDO som fortolkningsbidrag. På denne baggrund er det bemærkelsesværdigt, at Skattestyrelsen over det seneste stykke tid på baggrund af deres afgørelser har ændret praksis i forhold til skattemæssigt hjemsted.¹⁹⁶

¹⁹⁶ Ørtoft Jensen, s. 1, 2. afsnit ff.

Som gennemgået i afsnit 3.1.4 skal hjemsted afgøres efter den relevante DBO art. 4, stk. 2. Med udgangspunkt i eksemplet skal det, da der er fast bolig i begge lande afgøres efter midtpunkt for livsinteresser, jf. litra a. Midtpunkt for livsinteresser skal ifølge kommentar 15 til art. 4 i MDO'en afgøres ud fra ét hele:

”Der skal således tages hensyn til vedkommendes familie og sociale forhold, vedkommendes beskæftigelse, vedkommendes politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, vedkommendes forretningssted, det sted, hvorfra vedkommende administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser med udgangspunkt i den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed.”

På baggrund af de konkrete omstændigheder må det baseret på ovenstående vurderes, at medarbejderen generelt har sine personlige interesser i Danmark, da hele hans familie således er bosat her, og han også ugentligt returnerer hertil og opholder sig i Danmark alle weekender. I forhold til økonomiske forhold må det angives, at der er økonomiske interesser i Tyskland, da medarbejderen således modtager sin indkomst herfra og generelt også har udspring af sit arbejde fra Tyskland. Arbejdsdagene i Danmark kan argumenteres at være forretningsrejser for det tyske selskab, men dette må naturligvis komme an på en mere specifik analyse.

Som angivet har Skattestyrelsen dog ændret deres praksis, og disse bindende svar er også blåstemplet af Skatterådet. Den seneste afgørelse på området, SKM.2020.32.SR illustrerer dette perfekt.¹⁹⁷ I overvejende grad minder de specifikke omstændigheder således om ovenstående eksempel. Der kan således siges at være et split af personlige og økonomiske interesser, da familie i form af barn og kæreste bor i Tyskland og den pågældende samtidig modtager SU fra Danmark og har en virksomhed, der dog ikke udbetaler løn eller udbytte, i Danmark. På denne baggrund er Skattestyrelsen af den opfattelse, at der ikke kan ske afgørelse efter centrum for livsinteresser, da de personlige forhold taler for Tyskland, og de økonomiske taler for Danmark, hvorefter afgørelsen gøres efter sædvanligt ophold. I ovenstående eksempel vil afgørelse skulle træffes efter statsborgerskab, da sædvanligt ophold er ca. lige.

¹⁹⁷ Samme praksis ses i SKM.2019.454.SR.

Denne praksis må med udspiring i kommentarerne til art. 4 i MDO'en anses for meget kritisk. På baggrund af kommentarerne skal der lægges særlig vægt på egne handlinger fra den pågældende person. Der er således ikke i afgørelsen lagt vægt på, at den pågældende person er understøttet af kærestens job i Tyskland og således ikke lever af SU'en og lagt vægt på, at virksomheden er i opstartsfasen og derfor ikke kan tillægges nogen større værdi, da ingen løn eller udbytte udbetales. Samtidig må der være en klar formodning om, at den pågældende har til hensigt at være bosiddende i Tyskland, og de danske interesser derfor efter "bedømmelse som et hele" må anses for subsidiære i forhold til de økonomiske interesser i Tyskland.

Samlet set må der i det udtænkte eksempel således vurderes, at være centrum for livsinteresser i Danmark, men det er højst betænkeligt, at Skattestyrelsen vil komme til denne afgørelse med samme argumentation. Dette vil kunne skabe praktiske problemer landene imellem og det må i hvert fald tænkes at de tyske skattemyndigheder vil være uenig i argumentationen, hvis ikke også resultatet fra dansk side.

5.2 Forskellige indkomstopgørelser

Det følger af DK-DE DBO'en, at beskatningsretten for lønindkomst fordeles ligesom gennemgået for MDO'en. Således med udgangspunkt i Danmark som domicilland, jf. ovenfor, vil Danmark kunne beskatte globalindkomsten, Tyskland vil kunne beskatte tyske arbejdsdage, som Danmark skal give credit for eller alternativt eksemption, hvis personen er omfattet af tysk social sikring. Således er der taget højde for beskatningsret og lempelse. Det er dog en vigtig pointe at bemærke, at indkomstopgørelsen ikke defineres nærmere, hvorfor landene kan opgøre indkomsten efter interne gennemførelsesregler.¹⁹⁸ Dette medfører, at der alligevel kan risikeres dobbeltbeskatning, hvor der ikke tages højde for mulighederne og risiciene ved fx valg af pension som kort nævnt i afsnit 2.2.2.1.3. I tilfælde af der kan gives fradrag for pensionsbidrag i Danmark, hvorefter pensionen først beskattes ved udbetaling, hvis der ikke er lignende fradrag i Tyskland, vil indkomsten beskattes i Tyskland ved indbetaling og igen ved udbetaling i Danmark. Denne dobbeltbeskatning tages der ikke højde for, ligesom det også i praksis giver anledning til problemer ved udveksling af oplysninger skattemyndighederne

¹⁹⁸ Skatteretten 3, s. 277.

imellem, i forhold til om den fulde indkomst er selvangivet i begge lande. Generelt kan der ikke vurderes at være skattemæssig neutralitet jf. DBO'erne.

5.3 Beskatning af bonus fra tidligere år

En problemstilling, der ofte opstår, når udstationeringen starter eller slutter midt på året, er, hvordan en bonus relateret til fx kalenderåret beskattes, når den udbetales året efter. Dette giver anledning til diskussion i praksis, da skatteforholdene er ændret for medarbejderen siden optjeningen.

Der udbetales bonus, som i eksemplet er optjent i perioden, hvor medarbejderen har været begrænset skattepligtig til Danmark, men udbetales efter fuld skattepligt er genindtrådt. Således ville Danmark udelukkende kunne beskatte de 5%, der vedrørte arbejde i Danmark, hvis han beskattes som begrænset skattepligtig iht. optjeningsperioden. Alternativt kan Danmark beskatte det hele og give credit-lempe for udenlandsk betalt skat, jf. DK-US DBO art. 23. Der er således stor forskel på resultatet, afhængig af hvordan dette afgøres.

Det afgørende for fordelingen er retserhvervsprincipet som også gennemgået i afsnit 2.1 jf. SL § 4. Således skal der altså beskattes, når retten til at modtage bonussen er endelig. Rent opgørelsesmæssigt vil det inkluderes på indkomstopgørelsen for det år, hvor det udbetales uanset ovenstående, jf. KSL § 46 og kildeskattebekendtgørelsen § 20 og 22.¹⁹⁹ Afgørelsen af retserhvervestidspunktet vil skulle afgøres på baggrund af de konkrete omstændigheder. Er der ingen krav til optjeningen af bonussen, men vil man få 10% af sin løn som bonus ved afslutningen af året, må den anses for retserhvervet senest pr. 31. december. Er der derimod krav, der afhænger af virksomhedens finansielle resultat, vil tidspunktet først foreligge, når de økonomiske forhold er endeligt afklaret. Dette må vurderes at være, når regnskabet for virksomheden foreligger. Betingelserne for bonus er således afgørende. Problemstillingen bliver yderligere kompliceret, hvor medarbejderen er fuldt skattepligtig, og LL § 33A finder anvendelse under udlandsopholdet, eller bonus udbetales som aktieoptioner. Denne diskussion må dog af omfangsmæssige hensyn afgrænses.

¹⁹⁹ JV C.A 1.2.1.

6. Konklusion

På baggrund af ovenstående gennemgang, analyse og diskussion må det konkluderes, at der er mange forhold, der påvirker en medarbejders skattepligt, når denne udstationeres fra et dansk selskab til et andet land. Den danske og internationale skatteret udvikler sig konstant, hvilket også bevirker en konstant ændring i, hvordan skattepligten for medarbejdere behandles. Generelt må gældende ret for udstationeringer anses for i hovedtræk at være statisk og har således dele, der har været gældende siden Statsskatteloven af 1906 og 1922. Risikoen ved dobbeltbeskatning må anføres at blive imødegået af DBO'er såvel som interne lempelsesregler. Virkefeltet mellem den danske og internationale skatteret giver dog anledning til praktiske problemstillinger, der ikke nødvendigvis er taget højde for, eller som i hvert fald kan give anledning til diskussion skattemyndighederne imellem.

De omstændigheder, der påvirker skattepligten, er primært personlige forhold, hvorfor det må anføres, at virksomheden i det store hele ikke har indflydelse på de vilkår medarbejderne beskattes efter når de udstationeres. De skatteretlige forhold påvirker ligeledes primært medarbejderen, men der er som gennemgået også mange transaktionsomkostninger for virksomheden ved at vælge at udstationere en medarbejder. Disse transaktionsomkostninger kan generelt blive påvirket af medarbejderens personlige valg omkring familieforhold m.m. ved udstationeringen. Det må derfor vurderes, at det generelt giver god mening, at virksomheden indgår i diskussioner med medarbejderen omkring forholdene for udstationeringen henset til de skattemæssige transaktionsomkostninger. Således kan endda inkluderes vilkår i kontrakten, der regulerer, hvordan det må forventes, at medarbejderens skattepligt vil være henset til omfang, længde og andre forhold ved udstationeringen.

Overordnet er det særdeles omkostningstungt at udstationere både i direkte og indirekte omkostninger. Generelt må virksomheden derfor gøre sig klart, hvilke transaktionsomkostninger der er ved at udstationere medarbejderen, og om dette henset til formålet er nødvendigt og eventuelt kan minimeres. Dette kan, som afhandlingen gennemgår, gøres ved at tage højde for, hvor idiosynkratisk human kapital der er nødvendig for opgaven og virksomheden, samt hvor tit udstationeringer foretages. Ofte vil denne vurdering lede til, at udstationeringerne generelt skaber en positiv værdi i form

af kvasi- eller relationsrente. Således vil transaktionsgevinsterne kunne overstige transaktionsomkostningerne. Samlet set er udstationeringer derfor en særdeles vigtig mulighed både for virksomhed og medarbejder, når der tages højde for såvel de skatteretlige som økonomiske konsekvenser, der vil opstå på baggrund af de konkrete omstændigheder for udstationeringen.

Litteraturliste

Bøger:

- Det lejedes værdi
Jacob Juul-Sandberg, *Det lejedes værdi*, Karnov Group, 4. udgave 2018.
- Grundlæggende Skatteret
Henrik Dam, Henrik Gam, Kjeld Hemmingsen, Jacob Graff Nielsen, *Grundlæggende Skatteret 2019*, Karnov Group Denmark A/S, 13. udgave / 1. oplag, 2020.
- Juridisk metodelære
Peter Blume, *Juridisk metodelære*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 5. udgave 2010.
- Lærebog om indkomstskat
Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander, Liselote Madsen, Anders Nørgaard Laursen, Inge Langhave Jeppesen, *Lærebog om indkomstskat*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 17. udgave/1. oplag, 2017.
- Retskilder og retsteorier
Christina D. Tvarnø, Ruth Nielsen, *Retskilder og retsteorier*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 5. udgave 2017.
- Skatteretten 1
Jan Pedersen, Malene Kerzel, Jane Ferniss, Claus Hedegaard Eriksen, *Skatteretten 1*, Karnov Group Denmark A/S, 8. udgave/1. oplag, 2018.
- Skatteretten 3
Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Jens Wittendorff, Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Inge Langhave

Jeppesen, Malene Kerzel, Jane Ferniss,
Claus Hedegaard Eriksen, *Skatteretten 3*,
Karnov Group Denmark A/S, 6.
udgave/1. oplag, 2013.

Love, lovbekendtgørelser, forordninger og direktiver:

DIR nr. 71 af 16/12/1996	Europa-Parlamentet og Rådets Direktiv 96/71/EF af 16. december 1996 om udstationering af arbejdstagere som led i udveksling af tjenesteydelser
LBKG nr. 1002 af 24/08/2017	Lovbekendtgørelse om retsforholdet mellem arbejdsgivere og funktionærer, <i>Funktionærloven</i>
LBKG nr. 1144 af 14/09/2018	Lovbekendtgørelse om udstationering af lønmodtagere mv.
LBKG nr. 117 af 29/01/2016	Bekendtgørelse af kildeskatteloven, <i>Kildeskatteloven</i> .
LBKG nr. 121 af 07/02/2020	Lovbekendtgørelse om arbejdsmarkedsbidrag, <i>Arbejdsmarkedsbidragsloven</i>
LBKG nr. 132 af 25/01/2019	Lovbekendtgørelse om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, <i>Ejendomsavancebeskatningsloven</i>
LBKG nr. 238 af 12/03/2020	Lovbekendtgørelse om beskatningen af pensionsordninger mv., <i>Pensionsbeskatningsloven</i>
LBKG nr. 287 af 16/04/2018	Lovbekendtgørelse om planlægning, <i>Planloven</i>

LBKG nr. 486 af 14/05/2013	Lovbekendtgørelse af ejendomsværdiskatteloven, <i>Ejendomsværdiskatteloven</i>
LBKG nr. 799 af 07/08/2019	Bekendtgørelse om lov om indkomstskat for personer m.v., <i>Personskatteloven</i> .
LBKG nr. 806 af 08/08/2019	Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten, <i>Ligningsloven</i> .
LOV nr. 1235 af 24/10/2007	Lov om ændring af arbejdsmarkedsfondsloven, ligningsloven, personskatteloven og forskellige andre love
LOV nr. 149 af 10/04/1922	Lov om indkomstskat til staten, <i>Statsskatteloven</i>
LOV nr. 1535 af 19/12/2017	Lov om skattekontrol, <i>Skattekontrolløven</i>
LOV nr. 169 af 05/06/1953	Danmarks Riges Grundlov, <i>Grundloven</i>

Domme og afgørelser:

SKM-afgørelser:

SKM.2002.252.LR

SKM.2003.207.VLR

SKM.2004.257.HR

SKM.2006.308.HR

SKM.2007.640.SR

SKM.2009.482.VLR

SKM.2012.732.ØLR

SKM.2014.808.LSR

SKM.2015.393.SR

SKM.2019.118.BR

SKM.2019.42.ØLR

SKM.2019.454.SR

SKM.2020.32.SR

SKM.2020.33.SR

Tfs-afgørelser:

TfS.1986.299.ØLR

TfS.1987.195.LSR

TfS.1991.132.LSR

TfS.1992.388.LSR

TfS.1998.532.LSR

TfS.1998.606.HR

TfS.2000.691.LSR

TfS.2010.102.LSR

TfS.2011.508.SR

TfS.2011.632.ØLR

TfS.2012.248.SR

TfS.2014.758.ØLR

TfS.2015.218.SR

TfS.2016.461.SR

TfS.2017.155.SR

TfS.2019.142.SR

Artikler:

- Hardt
Lukasz Hardt, The History of Transaction Cost Economics and its recent Developments, Erasmus Journal for Philosophy and Economics, Vol. 2, Issue 1, 2009, s. 29-51.
- Ørtoft Jensen
Per Ørtoft Jensen, *Modernisering af reglerne for indtræden af fuld skattepligt for fysiske personer – mens vi venter: Seneste udvikling i (dansk!) praksis vedrørende skattemæssigt hjemsted for fysiske personer*, Revision og regnskabsvæsen, RR.11.2019.98.
- Østergaard
Kim Østergaard, Metode på Cand.merc.jur studiet, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2003.
- Williamson
Oliver E. Williamson, Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations, Journal of Law and Economics, Vol. 22, No. 2, October 1979, s. 233-261.

Bekendtgørelser, styresignaler og cirkulærer:

- BKG nr. 499 af 27/03/2015
Bekendtgørelse om kildeskat,
Kildeskattebekendtgørelsen
- CIRK nr. 135 af 04/11/1988
Cirkulære om opkrævning af indkomst og formueskat efter kildeskatteloven,
Kildeskattecirkulæret
- SS nr. 16-1059480 af 15/6/2017
Styresignal om sommerhuse, som pensionister efter planloven kan anvende

som bolig hele året,
SKM.2017.399.SKAT

Dobbeltbeskatningsoverenskomster:

DK-DE DBO

LOV nr. 492 af 132/06/1996 om
indgåelse af
dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem
Danmark og Tyskland

DK-US DBO

LOV nr. 161 af 15/03/2000 om indgåelse
af dobbeltbeskatningsoverenskomst
mellem Danmark og Amerikas Forenede
Stater

MDO

OECD's modeloverenskomst vedrørende
indkomst og formue med kommentarer
2017

Vejledninger:

JV-CA

Den juridiske vejledning:
Personbeskatning, 2020-1

JV-CF

Den juridiske vejledning: Subjektiv
skattepligt og dobbeltbeskatning, 2020-1

Hjemmesider:

PFA Pension

PFA Pension, Vejledning i valg af
pensionsordning ved ind- og
udstationering.

[https://pfa.dk/-/media/pfa-
v2/dansk/dokumenter/virksomhed/orsted
/53a-guide-for-orsted-dansk.pdf](https://pfa.dk/-/media/pfa-v2/dansk/dokumenter/virksomhed/orsted/53a-guide-for-orsted-dansk.pdf)