

Interreg-projektet *ESS & MAX IV: Cross Border Science and Society*.

Delprojektet om grænsehindringer.

Den danske forskerskatteordning. Kildeskattelovens §§ 48 E-F. Grænsehindring i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2.

Disposition:

- Indledning
- Grænsehindring i forhold til muligheden for at kunne anvende forskerskatteordningen i kildeskattelovens §§ 48 E-F som alternativ til almindelig dansk lønbeskatning
 - o Nærmere om den konkrete grænsehindring i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2
 - o Eksempel på en person som rammes af grænsehindringen
- Løsningsforslag
 - o Motivering vedrørende løsningsforslag
 - o Løsningsforslagets 1. punktum - *"Dette stykke gælder ikke for personer ansat ved et ERIC.*
- Om lempelse i lønindkomst omfattet af forskerskatteordningen
 - o Løsningsforslagets 2. punktum - *" For personer som er knyttet til et fast driftssted, ses der bort fra sporadiske besøg i arbejdsgiverstaten ved vurderingen af dette stykke."*

Bilag:

- Lov, forarbejder, praksis vedrørende kildeskattelovens § 48 E, stk. 2

Indledning

Interreg-projektet *ESS & MAX IV: Cross Border Science and Society* er et treårigt projekt inden for EU-programmet Interreg Øresund-Kattegat-Skagerrak (ØKS). Det overordnede formål med projektet er at udvikle ØKS-området til en international stærk region for anvendelse af neutroner og synkrotronlys til gavn for forskning, industri og samfundet som sådan.

Delprojektet om grænsehindringer har til formål at identificere grænsehindringer og præsentere løsningsforslag vedrørende de grænsehindringer, som findes for EU- og ikke-EU-borgere, som vil pendle over Øresund. Det forventes, at aktiviteterne i delprojektet kan bidrage med løsningsforslag på identificerede grænsehindringer, som kan løftes til nationalt niveau i Sverige og Danmark. På længere sigt er målsætningen for delprojektet, at der vil blive færre grænsehindringer for EU- og ikke-EU-borgere, som ønsker at pendle over Øresund, og at international arbejdskraft, eksempelvis forskere på European Spallation Source ERIC og MAX IV skal kunne bo og arbejde på begge sider af Øresund.

Delprojektet om grænsehindringer vil med dette notat anmode Skatteministeriet om at overveje betingelserne i værnsreglen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, idet det vil kunne vurderes, at bestemmelsen ikke i alle henseender fungerer hensigtsmæssigt:

"Stk. 1 finder ikke anvendelse for personer, som er skattepligtige efter § 1, og som anses for hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, når der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten til indkomsten efter dobbeltbeskatningsoverenskomst overgår til udlandet, Færøerne eller Grønland."

Grænsehindring i forhold til muligheden for at kunne anvende forskerskatteordningen i kildeskattelovens §§ 48 E-F som alternativ til almindelig dansk lønbeskatning

Grænsehindringen består i, at bestemmelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2 medfører, at fuldt skattepligtige personer hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med tjenestested hos det faste driftssted DMSC (Datacentret i København) i praksis ikke kan anvende den danske forskerskatteordning, selv om de opfylder de øvrige betingelser for at kunne anvende forskerskatteordningen i kildeskattelovens §§ 48 E-F. I praksis kan det nemlig næppe undgås, at ansatte tilknyttet det faste driftssted DMSC i et omfang skal udføre arbejde eller deltage i møder mv. i Sverige, hvor hovedenheden European Spallation Source ERIC er hjemmehørende. Da der er svensk arbejdsgiver overgår beskatningsretten til lønnen for arbejde udført i Sverige efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst til Sverige, hvilket har den konsekvens, at medarbejderen ikke kan anvende forskerskatteordningen, jf. kildeskattelovens § 48 E, stk. 2.

Nærmere om den konkrete grænsehindring i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2

European Spallation Source ERIC er en selvstændig juridisk person hjemmehørende i Sverige, som har en filial/et fast driftssted i Danmark - DMSC (Datacentret i København). DMSC skal stå for behandling og analyse af data fra ESS-faciliteten i Lund. Datacentret vil, når det er fuldt udbygget, komme til at beskæftige omkring 60-65 forskere og teknikere.

Hovedenheden European Spallation Source ERIC i Sverige og dets faste driftssted i Danmark er en og samme juridiske enhed, så en medarbejder med tjenestested hos DMSC i København anses i skattemæssig henseende for at have svensk arbejdsgiver.

Når fuldt skattepligtige personer hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst udfører arbejde eller lignende i Sverige, overgår beskatningsretten til den del af lønnen til Sverige, uanset om lønudgiften rettelig skal påhvile arbejdsgiverenheden i Danmark eller i Sverige, idet der er svensk arbejdsgiver. Der gælder i den henseende ingen bagatelgrænse. Se den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 15, stk. 1 og 2.

Fuldt skattepligtige personer hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der har tjenestested hos det faste driftssted DMSC, kan i praksis ikke anvende forskerskatteordningen vedrørende dansk beskatning, men skal beskattes af lønnen efter de almindelige danske skatteregler. De er omfattet af værnereglen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, hvorefter forskerskatteordningen ikke kan anvendes, når der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten til indkomsten efter dobbeltbeskatningsoverenskomst overgår til udlandet.

Det er SKATs opfattelse, at kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, skal fortolkes således, at beskatningsretten til den samlede løn fra den pågældende arbejdsgiver skal tilkomme Danmark, når lønmodtageren er fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det er således ikke muligt at vælge den lave beskatning efter forskerskatteordningen og samtidig efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst være berettiget til lempelse i denne skat for skat betalt i udlandet. Forskerskatteordningen kan derfor efter de gældende regler ikke anvendes på løn fra European Spallation Source inklusiv DMSC, når der udføres arbejde mv. i Sverige, idet Danmark i så fald vil være forpligtet til at lempe skatten på lønnen i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

For en medarbejder med tjenestested i det faste driftssted DMSC i Danmark er det naturligt i et eller andet omfang også at skulle udføre arbejde/deltage i møder i Sverige, hvor hovedenheden European Spallation Source ERIC er hjemmehørende, og forskningsanlægget ligger. Derved opfylder medarbejderen ikke kravet i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, og betingelsen for at anvende forskerskatteordningen er derved ikke opfyldt. Heller ikke løn for efterfølgende arbejde i Danmark for DMSC vil så længere kunne omfattes af forskerskatteordningen. Det beror på bestemmelserne i kildeskattelovens § 48 E, stk. 1 og stk. 3, nr. 1.

Værnsreglen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2 er alene rettet mod fuldt skattepligtige personer hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Den omfatter ikke hverken begrænset skattepligtige medarbejdere eller fuldt skattepligtige medarbejdere som ikke er hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Disse personer tilknyttet DMSC kan derved godt være omfattet af forskerskatteordningen, selv om de i et omfang udfører arbejde i Sverige.

Ansatte med tjenestested hos DMSC, som i øvrigt opfylder betingelserne for at kunne omfattes af forskerskatteordningen og ønsker at anvende denne, bliver på grund af bestemmelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, i praksis, nødt til at bosætte sig uden for Danmark (fx i Malmö) for, at lønnen til dansk beskatning kan blive beskattet efter forskerskatteordningen. Men den bopælsløsning kan dog ikke anvendes af ikke-EU-borgere på grund af regler om arbejds- og opholdstilladelse, hvor problemet i denne situation er, at arbejdet skal udføres i et andet land end bopælslandet. Den grænsehindring behandles andetsteds i delprojektet om grænsehindringer.

Forskerskatteordningen blev indført ved lov nr. 489 af 24/6 1992. Af de almindelige lovbemærkninger fremgik det blandt andet, at formålet med at indføre den lempeligere beskatning var at styrke Danmarks internationale konkurrenceevne ved at fremme forskning og produktudvikling af internationalt tilsnit i danske virksomheder og forskningsinstitutioner.

Formålet med forskerskatteordningen er at støtte forskning og udvikling i Danmark, således ansættelsen skal ske ved en arbejdsgiver, som har enten hjemsted eller fast driftssted i Danmark. Kildeskattelovens § 48 E, stk. 2 er en værnsregel, der har til formål at sikre sammenhæng mellem anvendelse af forskerskatteordningen og arbejde i Danmark.

Eksempel på en person som rammes af grænsehindringen

Steve er bosat i Storbritannien og er lige blevet tilbudt ansættelse som Software Scientist ved DMSC i København. Steve har en Ph. D. og vil efter al sandsynlighed kunne omfattes af betingelserne for at kunne anvende forskerskatteordningen. Steve vil helst bosætte sig i cykelafstand i forhold til kontoret i København. Da Steves arbejde er tæt knyttet til virksomheden i Sverige, skal han arbejde i Sverige cirka en dag pr. uge. Da DMSC skattemæssigt er et fast driftssted af European Spallation Source ERIC i Sverige og derved samme juridiske enhed anses Steve for at have svensk arbejdsgiver, og lønnen for arbejde udført i Sverige skal derfor beskattes i Sverige, jævnfør den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 15, stk. 1 og 2. Det har den uønskede konsekvens, at Steve alligevel ikke kan anvende forskerskatteordningen på grund af bestemmelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, hvis han bosætter sig i Danmark, men vil i stedet skulle beskattes i Danmark efter de almindelige regler om lønbeskatning.

Det betyder, at Steve vælger at bosætte sig i Sverige, idet han derved vil kunne beskattes efter forskerskatteordningen af den løn, der beskattes i Danmark.

Løsningsforslag

Grænsehindringen kunne løses ved indsættelse af en fortsættelse af kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, som følger:

”Dette stykke gælder ikke for personer ansat ved et ERIC. For personer som er knyttet til et fast driftssted, ses der bort fra sporadiske besøg i arbejdsgiverstaten ved vurderingen af dette stykke.”

Første punktum i løsningsforslaget ”Dette stykke gælder ikke for personer ansat ved et ERIC” vedrører nærværende konkrete problemstilling, hvor ansatte tilknyttet det faste driftssted DMSC undtages fra værnereglen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2.

Hvis ændringen i løsningsforslagets første punktum gennemføres vedrører løsningsforslagets andet punktum ikke det faste driftssted DMSC, idet ansatte ved et ERIC derved vil være undtaget fra værnereglen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2 generelt.

Motivering af løsningsforslag

Vi anmoder Skatteministeriet om at overveje betingelserne i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, idet det vil kunne vurderes, at bestemmelsen ikke i alle henseender fungerer hensigtsmæssigt. Denne værneregulering udelukker i praksis mange personer med tjenestested i et fast driftssted i Danmark fra at være omfattet af forskerskatteordningen. Det er som tidligere anført tilfældet, hvis der udføres arbejde eller lignende (fx deltages i et møde) i det land, hvor arbejdsgiveren er skattemæssigt hjemmehørende. Dette vil kunne anses at være ufleksibelt og en u hensigtsmæssig grænsehindring for ansatte tilknyttet et fast driftssted.

European Spallation Source ERIC ejer anlægget i Lund. Det er en milliardinvestering, og det er vigtigt, at der kan opnås fuld effekt af investeringen. Når European Spallation Source ERIC kommer i fuld drift, forventes der at være ca. 60-65 ansatte forskere og teknikere, der har tjenestested ved dets faste driftssted i Danmark - DMSC. Der må helst ikke være lovgivningsmæssige grænsehindringer, der forhindrer European Spallation Source ERIC i at kunne tiltrække den mest attraktive arbejdskraft, herunder til dets faste driftssted i Danmark.

Det vil kunne anses som en voldsom konsekvens, at en person skattemæssigt hjemmehørende i Danmark med tjenestested hos DMSC ikke kan deltage i et møde i Sverige, hvor hovedenheden European Spallation Source ERIC er hjemmehørende, uden derved at miste sin ret til at anvende forskerskatteordningen. For at DMSC kan rekruttere og fastholde sine nøglemedarbejdere, er det vigtigt, at muligheden for at blive beskattet efter forskerskatteordningen ikke mistes på grund af, at der også skal udføres arbejde eller lignende i Sverige, hvor hovedenheden European Spallation Source ERIC er skattemæssigt hjemmehørende.

Konsekvensen af at miste retten til at anvende forskerskatteordningen, hvis medarbejderen fysisk deltager i møder mv. i Sverige, vil gøre, at arbejdsgiver for at tage hensyn til medarbejderens skatteforhold, måske vil føle sig tilskyndet til at afvikle møder som LYNC-møder, hvor medarbejderen fysisk sidder uden for Sverige, selv om den mødeform i øvrigt ikke er forretningsmæssigt velbegrunderet.

Med tanke på den voldsomme konsekvens kan der også være en risiko for, at en medarbejder ikke oplyser, at der er udført arbejde mv. i Sverige, selv om det i realiteten af og til er sket.

Hvis man ser på de parallelle regler i Sverige om svensk ekspertskatt, så vil en person hjemmehørende i Sverige, som har tjenestested ved et fast driftssted i Sverige, ikke miste retten til fortsat at kunne være omfattet af svensk ekspertskatt også efter, at medarbejderen har udført arbejde i det land, hvor hovedselskabet er

skattemæssigt hjemmehørende, og beskatningsretten til den del af lønnen derfor overgik efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

At en medarbejder skattemæssigt hjemmehørende i Danmark og med tjenestested i det faste driftssted DMSC ikke har mulighed for at anvende forskerskatteordningen kunne anses for ikke at være i overensstemmelse med hensigten med ændringen af kildeskattelovens §§ 48 E-F ved lov 522 af 17. juni 2008, hvor kildeskattelovens § 48 E, stk. 2 blev indført, og den såkaldte tredjedelsregel blev afskaffet, og hvor lovgiver tydeligt præciserede, at man ønskede at fjerne kravet om, at personer omfattet af forskerskatteordningen skal udføre arbejdet i Danmark. – ”*Det foreslås derfor at fjerne kravet om, at de pågældende personer skal udføre arbejde her i landet, og hermed at afskaffe tredjedelsreglen.*”

I bemærkningerne var fokus lagt på tredjedelsreglen i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsternes 183-dages-regel, og ikke på forholdet, hvor en ansat med tjenestested i et fast driftssted i Danmark på et tidspunkt skal udføre arbejde (fx deltage i et møde) i arbejdsgiverlandet.

Meningen med lovforslaget til den nuværende bestemmelse i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, i 2008, var at gøre anvendelsen af forskerskatteordningen mere fleksibel i situationer, hvor man bor i Danmark og er på forskerskatteordningen og samtidig skal udføre arbejde uden for Danmark. I forhold til den i 2008 foretagne ophævelse af den såkaldte tredjedelsregel, hvorefter højst 1/3 af arbejdstiden måtte være anvendt uden for Danmark, kan det anses som langt mere ufleksibelt, at en medarbejder tilknyttet et fast driftssted i Danmark ikke kan deltage i et møde i det land, hvor arbejdsgiveren er hjemmehørende, uden derved at miste retten til at blive beskattet efter forskerskatteordningen.

Løsningsforslagets 1. punktum - ”Dette stykke gælder ikke for personer ansat ved et ERIC.

En løsning på denne grænsehindring kunne være, at der indsættes en fortsættelse af kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, som følger: ”*Dette stykke gælder ikke for personer ansat ved et ERIC*”. Altså en undtagelse fra værnsreglen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, for ansatte ved et ERIC (European Research Infrastructure Consortium). Se om organisationsformen ERIC i EU- Forordning nr. 723/2009 – Her følger det blandt andet af artikel 9, at der skal være mindst tre medlemsstater som deltagere for, at der kan etableres et ERIC. I et ERIC udøves forskningsaktivitet, som er en central aktivitet i forhold til hvilken udenlandsk arbejdskraft, Danmark ønsker at attrahere via forskerskatteordningen.

European Spallation Source ERIC hjemmehørende i Sverige er på nuværende tidspunkt det eneste organ, der er oprettet som konsortium for en europæisk forskningsinfrastruktur (ERIC), der har fast driftssted i Danmark.

Løsningsforslaget undtager altså personer ansat ved et ERIC fra betingelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2. De omfattes derved ikke af værnsreglen om – at hvis beskatningsretten (til forskerindkomsten) overgår til et andet land ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så kan personen ikke længere være omfattet af forskerskatteordningen. Det betyder konkret for nyrekrutterede ansatte fra udlandet, der opfylder betingelserne for at kunne anvende forskerskatteordningen, og som skal have tjenestested hos DMSC, at de vil kunne bosætte sig i Danmark og være omfattet af forskerskatteordningen, selv om de også udfører arbejde i arbejdsgiverlandet Sverige.

Sådan som det er nu, betyder bestemmelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, at medarbejdere tilknyttet DMSC i praksis bliver nødt til at bosætte sig i Sverige og således pendle over Øresund mellem bopælen og den sædvanlige arbejdsplads i København for at kunne anvende forskerskatteordningen på den lønindkomst, der skal beskattes i Danmark.

Værnsreglen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2 sigter alene på at ramme fuldt skattepligtige personer, der er hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Forskerskatteordningen kan efter de gældende regler ikke anvendes på løn fra en arbejdsgiver, hvis Danmark er forpligtet til at lempe skatten på lønnen i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Løsningsforslaget med at undtage ansatte i et ERIC fra værnsreglen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2 betyder, at den ansatte kan fortsætte beskatning efter forskerskatteordningen også efter, at han har udført arbejde, hvor beskatningsretten er overgået til det pågældende udland efter en dobbeltbeskatnings-overenskomst, og lønnen for senere arbejde i Danmark igen eksklusivt skal beskattes i Danmark.

En medarbejder skattemæssigt hjemmehørende i Danmark og tilknyttet DMSC er omfattet af globalindkomstprincippet i statsskattelovens § 4, og skal i sin danske indkomstopgørelse medregne lønindkomst for arbejde udført i Sverige, som Sverige har beskatningsretten til.

Lønindkomsten er omfattet af forskerskatteordningen, hvis lønudgiften for arbejde i Sverige rettelig skal påhvile det faste driftssted i Danmark – DMSC.

Hvis lønudgiften for arbejde udført i Sverige derimod rettelig skal påhvile den svenske hovedenhed, er den del af lønnen ikke omfattet af forskerskatteordningen, men skal indgå som udenlandsk indkomst i Danmark til almindelig lønbeskatning. Det skyldes, at løn for arbejde udført i Sverige for den svenske hovedenhed ikke er omfattet af kildeskattelovens § 48 E, stk. 1, idet den svenske hovedenhed ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, og lønnen ikke skal belaste dets faste driftssted i Danmark.

I relation til Sverige følger det af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, at lempelsesmetoden for en person hjemmehørende i Danmark er maksimeret credit (medmindre lønmodtageren er socialt sikret i Sverige, og der betales svenske sociale sikringsbidrag, i hvilket tilfælde lempelsesmetoden er exemption med progressionsforbehold).

Løsningsforslaget, der medfører lempelse i lønindkomst omfattet af forskerskatteordningen vil ikke blive en enestående situation, idet der allerede efter den gældende praksis eksisterer en situation, hvor der kan opnås lempelse i beskatningen af lønindkomst efter forskerskatteordningen. Ifølge det bindende svar i SKM2012.753.SR kan den fuldt skattepligtige person nemlig opnå lempelse efter ligningslovens § 33, stk. 1, i sin lønindkomst omfattet af forskerskatteordningen, hvis lønnen beskattes i et land, som Danmark ikke har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Hovedtrækkene fra Skatterådets bindende svar i relation til løsningsforslaget med lempelse i lønindkomst omfattet af forskerskatteordningen anføres i det følgende afsnit.

Fuld skattepligtig person omfattet af forskerskatteordningen, der udfører arbejde i ikke-DBO-stat.

Bindende svar i SKM2012.753.SR: Forskerskatteordningen kan anvendes af en person omfattet af fuld skattepligt, selv om lønnen for arbejde udført i Frankrig for fast driftssted i Frankrig, beskattes i Frankrig. Skat betalt til Frankrig lempes efter ligningslovens § 33, stk. 1, i løn beskattet i Danmark efter forskerskatteordningen.

Værnsreglen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, finder ikke anvendelse, da Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Frankrig.

Skatteministeriet svarer i SKM2012.753.SR, tiltrådt af Skatterådet, vedrørende spørgsmål 1 således:

”Kildeskattelovens § 48 E, stk. 2 indeholder en betingelse for, at fuldt skattepligtige personer skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, kan beskattes efter den lempelige beskatningsordning i kildeskattelovens § 48 F (den særlige skatteordning). Betingelsen medfører, at udfører personen arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten til lønindkomsten efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst overgår til udlandet, kan den særlige skatteordning ikke anvendes.

Betingelsens formål er at sikre sammenhæng mellem anvendelse af den særlige skatteordning og arbejde i Danmark...

...Spørgers udstationerede medarbejdere udfører arbejde for et fast driftssted i Frankrig i perioder fra 16 til 21 måneder. Disse omstændigheder ville i tilfælde af, at der var tale om et land, hvormed Danmark havde indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, medføre, at den særlige skatteordning ikke kan anvendes.

Imidlertid finder Skatteministeriet, at lovens ordlyd medfører, at i de tilfælde, hvor Danmark aktuelt ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende arbejdsland, finder kildeskattelovens § 48 E, stk. 2 ikke anvendelse. Dette gælder uanset, at formålet om at sikre sammenhængen mellem brugen af den særlige skatteordning og arbejde i Danmark derved ikke opfyldes...”

Skatterådet bekræftede spørgsmål 2 i det bindende svar i relation til lempelse, at ligningslovens § 33, stk. 1, finder anvendelse for indkomst, som beskattes efter forskerskatteordningen.

”...En fuldt skattepligtig udstationeret medarbejders lønindkomst omfattet af den særlige skatteordning vil sandsynligvis blive beskattet i Frankrig som følge af, at spørger har fast driftssted i Frankrig. Når arbejdet udføres for et fast driftssted i Frankrig, anses lønindkomsten for at stamme fra udlandet (Frankrig), uanset at lønnen bliver udbetalt fra Danmark. Der henvises til afsnit 5.1.1 i cirkulære nr. 72, 1996.

Skatteministeriet finder, at skatten opkrævet efter kildeskattelovens § 48 F, stk. 1, jf. stk. 8 udgør en indkomstskat, og at der kan ske lempelse i denne skat med betalt skat til Frankrig af den samme lønindkomst, jf. ligningslovens § 33, stk. 1...”

Løsningsforslagets 2. punktum - ”For personer som er knyttet til et fast driftssted, ses der bort fra sporadiske besøg i arbejdsgiverstaten ved vurderingen af dette stykke.”

Andet punktum i løsningsforslaget ”For personer som er knyttet til et fast driftssted, ses der bort fra sporadiske besøg i arbejdsgiverstaten ved vurderingen af dette stykke.”

Hvis ændringen i løsningsforslagets første punktum gennemføres, vedrører løsningsforslagets andet punktum ikke det faste driftssted DMSC, idet ansatte ved et ERIC derved vil være undtaget fra vænsreglen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 2 generelt, og uanset om lønudgiften ved arbejde udført i arbejdsgiverstaten Sverige efter transfer pricing-reglerne rettelig skal belaste hovedenheden i Sverige eller det faste driftssted i Danmark.

Hvis ændringen i løsningsforslagets første punktum ikke gennemføres, vil en forlængelse af kildeskattelovens § 48 E, stk. 2 alene af løsningsforslagets 2. punktum betyde, at personer knyttet til DMSC ikke vil miste deres ret til at være omfattet af forskerskatteordningen, hvis arbejdet/deltagelse i møderne mv. i Sverige alene udgør sporadiske besøg. Reelt er det dog nok kun et fåtal, af de medarbejdere, der er tilknyttet DMSC, der vil kunne nøjes med besøg i Sverige i sporadisk omfang.

Løsningsforslagets 2. punktum tager sigte på at imødegå den situation, der har foreligget, hvor en person knyttet til et fast driftssted tog på en (ca.) 3 dages tur til hovedselskabet i UK for at afrapportere. Beskatningsretten til løn for disse arbejdsdage tilkom ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomst UK, og han kunne på den baggrund ikke fortsætte på forskerskatteordningen. Der er med baggrund i Kinnock-afgørelsen givet retningslinjer for ”sporadisk”.

---oooOOOooo---

Ellers kunne en helt tredje løsningsmulighed være generelt at undtage den situation, hvor der udføres arbejde/deltages i møder i det land, hvor hovedselskabet/arbejdsgiver er skattemæssigt hjemmehørende, såfremt lønindkomsten rettelig skal påhvile et fast driftssted i Danmark. Men det er i mange tilfælde en vanskelig disciplin at afgøre, om arbejdet i arbejdsgiverstaten rettelig skal påhvile arbejdsgiverenheden i Danmark eller arbejdsgiverenheden i arbejdsgiverstaten.

De forskellige opgaver henholdsvis personer skal allokeres til den del af virksomheden, hvor de mest naturligt hører hjemme. Det skal forstås således, at personer, der udfører arbejde, der mest naturligt må henføres til/er til gavn for det faste driftssted, der skal lønudgiften belaste dette. Det gælder også, selv om der f.eks. er holdt møde i Sverige. Er arbejdet i stedet udført, så det må siges at komme arbejdsgiverenheden ERIC i Sverige til gode, så må udgiften allokeres dertil. Det kan også ske i Danmark.

Eksempel: Analyse af data fra arbejde udført på anlægget i Lund udføres af DMSC, men til brug for arbejdsgiverenheden i Sverige. Ved arbejde udført i Sverige af en medarbejder tilknyttet DMSC kan det være vanskeligt at fastsætte grænsen for, hvornår arbejdet skattemæssigt skal anses at være udført henholdsvis for arbejdsgiverenheden i Danmark eller arbejdsgiverenheden i Sverige.

Det vil således blive meget svært at administrere henholdsvis at håndhæve en regel efter det kriterie.

Bilag:

Lov, forarbejder, praksis vedrørende kildeskattelovens § 48 E, stk. 2

Kildeskattelovens § 48 E, stk. 2:

”Stk. 1 finder ikke anvendelse for personer, som er skattepligtige efter § 1, og som anses for hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, når der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten til indkomsten efter dobbeltbeskatningsoverenskomst overgår til udlandet, Færøerne eller Grønland.”

Forarbejder til kildeskattelovens § 48 E, stk. 2:

Lovforslag nr.: 162 af 28. marts 2008 til Lov nr. 522 af 17. juni 2008

Bemærkninger til lovforslaget

*”...3. Lovforslagets indhold
... - Der foretages forskellige andre justeringer for at gøre ordningen mere fleksibel...”*

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

”...Det er efter de gældende regler videre en betingelse, at den pågældende skal udføre arbejde i Danmark. Der har heri ikke ligget noget absolut krav om, at alt arbejde skal udføres inden for landets grænser. Betingelsen er blevet administreret på den måde, at arbejdet i udlandet som udgangspunkt vil blive anset for væsentligt, hvis mere end 1/3 af arbejdet udføres i udlandet. Baggrunden for denne regel var et ønske om at sikre, at det var forskning og udvikling i Danmark og ikke i udlandet, der blev støttet via den særlige skatteordning. Imidlertid bliver denne tredjedelsregel, som den kaldes, ofte i dagens globaliserede verden en unødvendig restriktion på anvendelsen af skatteordningen og reglen er fra et skattemæssigt synspunkt heller ikke nødvendig.

Tiden er kort sagt løbet fra denne tredjedelsregel. Det bør ikke være afgørende, om medarbejderen befinder sig på dansk grund i mindst 2/3 af tiden, når arbejdet udføres. Om arbejdsgiveren lader medarbejderen foretage tjenesterejser i et omfang, der overstiger 1/3 af arbejdstiden, må være op til virksomhedens behov.

Det foreslås derfor at fjerne kravet om, at de pågældende personer skal udføre arbejde her i landet, og hermed at afskaffe tredjedelsreglen. I stedet foreslås der indsat to nye regler, som er mere fleksible end tredjedelsreglen, og som fortsat sikrer en sammenhæng mellem anvendelse af den særlige skatteordning og arbejde i Danmark.

Den ene regel findes i stk. 2 i den nye § 48 E og går ud på, at ordningen ikke kan anvendes af personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, hvis der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten til indkomsten efter dobbeltbeskatningsoverenskomst overgår til udlandet, Færøerne eller Grønland. Heri ligger, at arbejdet i et og samme land ikke må være af en sådan varighed, at beskatningsretten overgår til det pågældende land efter dobbeltbeskatningsoverenskomsternes opholdsregler (som oftest 183 dages ophold inden for en 12-månedersperiode). Der ligger også i det, at

beskatningsretten ikke må overgå til udlandet på grund af, at lønomkostningen afholdes af en udenlandsk arbejdsgiver eller den danske arbejdsgivers faste driftssted i udlandet.

Den anden regel findes senere i lovforslaget, nemlig i § 48 F, stk. 12. Denne regel går ud på, at lempelsesreglen i ligningslovens § 33 A ikke skal kunne anvendes på indkomst, som omfattes af den særlige skatteordning. Efter ligningslovens § 33 A fritages udenlandsk lønindkomst for dansk beskatning (exemption med progressionsforbehold), hvis den pågældende opholder sig uden for riget i mere end seks måneder i sammenhæng... ”

Praksis

Den juridiske vejledning 2016-1, afsnit C.F.6.1.5 – Arbejdsgiverens skattepligt:

”...Ansættelse i et fast driftssted for en udenlandsk arbejdsgiver

Hvis medarbejderen ansættes hos en begrænset skattepligtig udenlandsk arbejdsgiver med fast driftssted her i landet, er det en betingelse for at kunne anvende forskerskatteordningen, at medarbejderen er knyttet til det faste driftssted, og at lønnen udgør en driftsudgift for det faste driftssted... ”

Den juridiske vejledning 2016-1, afsnit C.F.6.1.7 – Hvor skal arbejdet udføres?:

”Hovedregel

Der er som udgangspunkt ikke noget krav om, at medarbejderen skal udføre arbejdet i Danmark. Det gælder uden undtagelse medarbejdere, der er

- *fuldt skattepligtige personer, der er hjemmehørende i et andet land, Færøerne eller Grønland, ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst*
- *begrænset skattepligtige personer.*

Undtagelse - beskatningsretten til lønnen tilkommer et andet land

Hvis medarbejderen er fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et andet land, Færøerne eller Grønland, vil medarbejderen ikke kunne anvende ordningen, hvis beskatningsretten til lønnen overgår til et andet land,

- *fordi medarbejderen opholder sig i det andet land i en længere periode, som i de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster udgør mere end 183 dage inden for en 12-måneders-periode, eller*
- *fordi lønomkostningen afholdes af en udenlandsk arbejdsgiver eller den danske arbejdsgivers faste driftssted i udlandet.*

Se [KSL § 48 E, stk. 2](#).

Skatterådet fandt, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvis Danmark ikke har nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdslandet. Der kunne gives lempelse efter [LL § 33](#) for fransk skat af lønindkomsten. Se [SKM2012.753.SR](#).

Hvis skattepligten ophører, kan forskerskatteordningen ikke længere anvendes. Se [SKM2012.753.SR.](#)”

Praksis forud for indførelsen af kildeskattelovens § 48 E, stk. 2, i 2008.

Ligningsvejledningen 2007-4, afsnit D.B.5.3 Betingelser for at kunne anvende ordningen.

”Arbejdet skal udføres i Danmark.

”...Der ligger ikke i denne bestemmelse noget absolut krav om, at alt arbejde skal udføres inden for Danmarks grænser. Der er således intet til hinder for, at en medarbejder, der beskattes efter den særlige ordning, foretager de tjenesterejser i udlandet, der måtte være forbundet med den almindelige varetagelse af en stilling i Danmark. Derimod vil en ansættelseskontrakt, hvorefter en væsentlig del af arbejdet skal udføres i udlandet, ikke opfylde betingelserne for beskatning efter KSL § 48 E.

Som udgangspunkt vil det blive anset for væsentligt, hvis mere end 1/3 af arbejdet udføres i udlandet. Bestemmelsen udelukker i alle tilfælde (se dog straks herefter om personer hjemmehørende i udlandet), at 25 pct.-ordningen vil kunne anvendes, hvis beskatningsretten til den pågældendes danske lønindkomst efter en DBO overgår til fremmed stat, Færøerne eller Grønland og/eller at bestemmelserne i LL § 33 A vil kunne anvendes...

...Beskatningsretten til personlige tjenesteydelser for en person, der har skattemæssigt hjemsted i Danmark, overgår normalt til en anden stat, når opholdet der overstiger 183 dage, enten indenfor en 12 måneders periode eller indenfor et kalenderår. Det ovenfor anførte om, at 25 pct.-ordningen ikke kan anvendes, hvis beskatningsretten til den pågældendes danske lønindkomst efter en DBO overgår til fremmed stat, skal ses i relation til disse 183 dage i forhold til 1/3-dels reglen og er således et eksempel på, at ordningen ikke kan finde anvendelse, fordi det arbejde, der er henlagt til udlandet, har et sådant omfang, at det ikke kan forenes med lovens udgangspunkt om, at arbejdet skal udføres i Danmark (som har givet sig udtryk i 1/3-dels reglen). Som nævnt ovenfor skal betingelsen om, at en væsentlig del af arbejdet ikke må være henlagt til udlandet hele tiden være opfyldt, hvilket vil sige, at højst 1/3 må udføres i udlandet. 1/3-dels reglen skal være opfyldt løbende indenfor en 12 måneders periode.”

Kildeskattelovens § 48 E,

stk. 1:

”Personer, som bliver skattepligtige efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med påbegyndelse af ansættelsesforhold hos en arbejdsgiver, som er omfattet af § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4, selskabsskattelovens § 1, § 2, stk. 1, litra a eller § 3, fondsbeskatningslovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, kan vælge at blive beskattet af vederlag i penge, jf. § 43, stk. 1, efter § 48 F.”

stk. 3,

”Det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, at:

- 1) den skattepligtige ikke inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen har været skattepligtig efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-29, eller stk. 2, jf. dog stk. 6.”