



Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
Kronprinsessegade 8, 1306 København K. Telefon 33 93 91 91
Telefax nr. 33 11 09 13 e-mail: fsr@fsr.dk Internet: www.fsr.dk

Skatteministeriet
Att.: Erik Jørgensen
Nicolai Eigtvedsgade 28
1402 København K

e-mail: ej@skm.dk
e-mail: pskper@skm.dk

4. februar 2008

Kommentarer til den eksterne høring - lovforslag - ændring af kildeskatteloven ("forskerskatteordningen") H001-08

Skatteministeriet har 4. januar 2008 fremsendt ovennævnte udkast med anmodning om bemærkninger.

Overordnet set hilser vi det velkomment, at der gives mulighed for, at forskere m.fl. får mulighed for at vælge mellem den nuværende 3-årige periode og en periode på 5 år.

Efter vores opfattelse vil de foreslåede ændringer formentlig ikke få den ønskede effekt på arbejdsudbuddet. Vores betænkeligheder går særligt på, at der skal træffes et endeligt valg allerede ved starten af anvendelsen af ordningen, at ordningen ikke i praksis er søgt gjort mere anvendelig for personer, der har været skattepligtige til Danmark før arbejdsopholdets begyndelse, og hensigten kunne fremmes yderligere ved en lempelse af beskatningsreglerne for den udenlandske medarbejders øvrige indkomst.

Vi har i det følgende redegjort nærmere for vore synspunkter.

Valget mellem 3 år eller 5 år

Ved påbegyndelse af arbejdsperioden kender arbejdsgiveren ikke nødvendigvis den samlede arbejdsperiode, hvori virksomheden ønsker at gøre brug af en forsker eller nøglemedarbejder. Medarbejderen kan derfor have vanskeligt ved at træffe valget ved starten af perioden.

Ved at indrette reglerne som foreslået, dvs. at der ikke kan vælges om i løbet af perioden, er det vores opfattelse, at en del mulige medarbejdere vil fravælge Danmark alene på grund af risikoen for senere at fortryde det oprindelige valg. I det omfang denne usikkerhed får medarbejdere til at

vælge de fem år med 33% skat fra starten kan forslaget opfattes som en skærpelse af ordningen frem for en smidiggørelse.

Ifølge lovforslaget er en af begrundelserne for, at valget mellem de to ordninger skal træffes fra starten af perioden, at det bliver svært at håndtere restskat/overskydende skat i tilfælde af omvalg. Efter vores opfattelse bør disse relativt begrænsede øgede administrative opgaver i skatteadministrationen vedrørende afregning af restskat/overskydende skat for denne gruppe på 300-400 personer (ud af ca. 2.100 brugere af forskerskatteordningen) ikke veje så tungt, at det begrænser målet med ændringen.

Det er vores opfattelse, at ordningen med fordel kan gøres mere smidig ved, at perioden under ordningen kan udstrækkes til fem år på ethvert tidspunkt i forløbet. Det vil derfor være ønskeligt, at der kan foretages omvalg med de heraf afledte konsekvenser.

Ordningen vil være mere attraktiv, hvis den indrettes således, at valget kan ændres i løbet af perioden.

Ud fra rimelighedsbetragtninger bør der endvidere indføres en overgangsordning, således at de ca. 2.100 personer, der pt. er under forskerordningen, får mulighed for at vælge fem år med 33% skat. Herved vil ændringen ikke virke diskriminerende i forhold til allerede etablerede aftaler.

Endelig bør det overvejes at tilgodese den del af erhvervslivet, som er nødsaget til at rekruttere videnstunge medarbejdere fra udlandet, f.eks. ingeniører, som ikke findes på det danske arbejdsmarked. Disse virksomheder får i mange tilfælde ikke det fulde udbytte af medarbejderen, uanset at arbejdsperioden forlænges til 5 år, idet projekter, som disse medarbejdere arbejder på, ofte er teknisk komplekse og dermed har en tidsmæssig udstrækning ud over fem år.

En løsning kunne være en særlig tilladelsesordning, således at perioden med 33% beskatning kan udvides efter en konkret vurdering med yderligere et antal år, eksempelvis yderligere 3-5 år. Hvis dette anses for uacceptabelt kunne muligheden for forlængelse eventuelt kombineres med en løbende optrapning af skattesatserne efter det 5. år under skatteordningen, således at der gradvist kunne ske en tilvæning til den højere danske personbeskatning.

Udsendt fra Danmark – nyrekrutteret i udlandet

Vi finder det hensigtsmæssigt, at begrebet "udsendt" forsøges afskaffet ved, at der indføres et begreb som "nyrekruttering" i udlandet. Der er dog tekniske vanskeligheder ved praktiseringen af den nye væmsregel i den foreslåede § 48 E, stk. 3.

For det første er det ikke gennemskueligt, hvorfor denne væmsregel er koblet til ophør af skattepligt, og at man ikke må have været ansat i virksomheden (koncernen) 3 år før og 1 år efter ophør af skattepligt, jf. nr. 3.

Erfaringen viser, at det ikke altid er muligt for en medarbejder, at flytte ud af Danmark under sådanne omstændigheder, at fuld skattepligt ophører. Ofte får en medarbejder i løbet af en periode med arbejde og bolig i udlandet bragt sin fulde skattepligt til Danmark til ophør. Praktiske for-

hold kan imidlertid medføre, at skattepligten formelt består, men at der ikke er nogen faktisk beskatning i Danmark.

Herved henses til, at den fulde skattepligt til Danmark primært styres af rådighed over helårsbolig og reglen derfor mere eller mindre kan tvinge de berørte personer til at sælge deres danske bolig (i et for tiden vanskeligt boligmarked). Vi er opmærksomme på, at fuld skattepligt kan opføre ved udlejning under visse nærmere betingelser.

Når værnreglen kobles til ophør af skattepligt stiller det således to i øvrigt ligestillede personer forskelligt. Reglen kunne derfor kobles til "forflyttelse til" eller "ansættelse i" en udenlandsk virksomhed.

For det andet er det uklart, om der skal foreligge ansættelse i den pågældende virksomhed i hele perioden målt som 36 måneder før ophør og 12 måneder efter ophør, eller der blot er tale om ansættelse i virksomheden på et eller andet tidspunkt i løbet af disse perioder.

Den ulige behandling illustreres af eksemplerne 4 og 5 i lovforslaget ved følgende:

Personen i eksempel 5, der ansættes i virksomhed B i udlandet får ikke mulighed for, at kunne vende tilbage til Danmark til virksomhed B's danske koncernforbundne selskab med den i udlandet hos virksomhed B opnåede erfaring. Det får personen i eksempel 4 mulighed for, da vedkommende først lod sig forflytte/ansætte indenfor koncernen A i udlandet. Denne forskelsbehandling kan virke som en hindring for sådanne personer mod at flytte til udlandet og af egen kraft opnå viden og færdigheder på et internationalt arbejdsmarked.

Hvis disse eksempler udvides med, at medarbejderens fulde skattepligt til Danmark først ophører på et senere tidspunkt end ved forflyttelsen, giver det helt andre resultater, da det foreslåede stk. 3, nr. 3 måles i forhold til ophør af fuld skattepligt og ikke i forhold til forflyttelsen, jf. ovenfor.

Hvis skattepligten i eksempel 4 først ophører efter f.eks. 1 års ansættelse hos B i udlandet (altså 2 år efter forflyttelsen) skal både stk. 3, nr. 1 og stk. 3, nr. 3 måles i forhold til dette tidspunkt. Det betyder, at stk. 3, nr. 1 opfyldes ved indgangen til år 6 efter forflyttelsen. Idet begge betingelser i stk. 3, nr. 3 om, at medarbejderen ikke må have været ansat i koncern A i løbet af perioden fra 3 år før til 1 år efter ophør af skattepligt skal opfyldes (medarbejderen var ikke ansat i koncern A efter ophør af skattepligt og medarbejderen har ikke været ansat i koncern A 3 år forud for indgangen til år 6), kan medarbejderen nyrekrutteres af A i udlandet og opnå forskerskat ved tilbageflytning til Danmark i år 6 eller senere. Det samme resultat nås i eksempel 3 – blot med den forskel, at ansættelse i A i Danmark kan ske 1 år tidligere.

Derimod kan medarbejderen fra eksempel 4, og som først bringer sin skattepligt til ophør efter 1 års ansættelse hos B i udlandet ikke ansættes i B i Danmark, da medarbejderen har været ansat i B i løbet af perioden på 3 år før ophør af skattepligt og tillige i løbet af perioden 1 år efter ophør af skattepligt. Stk. 4, som kan få betydning, når stk. 3, nr. 3 og 4 ikke opfyldes, giver ikke medarbejderen mulighed for at arbejde i Danmark for B, da medarbejderen siden ansættelsen hos B i udlandet har arbejdet for koncern B og derfor rammes af reglen om arbejde for B koncern i 3 år

forud for tilbagevenden til Danmark. Dette på trods af, at medarbejderen opfylder det nye overordnede mål om at være rekrutteret af B i udlandet.

Udover at være unødvendigt begrænsende, jf. ovenfor, synes den foreslåede regel også at kunne være unødvendigt skærpende i forhold til de nugældende regler, idet det nugældende udsendelsesforbud kun forhindrer anvendelse af ordningen, når der er tale om decideret udsendelse fra Danmark, (*herunder* lokalansættelse i udlandet), dvs. hvor medarbejderen havde kontakt med virksomheden før ophør af fuld skattepligt i en sådan forstand, at medarbejderen reelt blev rekrutteret i Danmark inden/i forbindelse med udsendelsen/lokalansættelsen i udlandet. Dette i modsætning til den foreslåede regel, som objektivt udelukker anvendelse af ordningen, hvis blot medarbejderen har været i ansættelsesforhold til koncernen i helt op til et år efter ophør af fuld skattepligt, uanset medarbejderen ikke havde forbindelse til koncernen før ophør af fuld skattepligt.

Vi skal endvidere bemærke, at internationale medarbejders ansættelsesforhold ofte kan være svært gennemskuelige, hvorfor det vil være ønskeligt, at lovforslaget nærmere definerer, hvad der forstås ved forflyttelse, ansættelse mv. Er det afgørende om den pågældende enhed har indgået ansættelsesaftalen, har instruktionsbeføjelsen i relation til det underliggende arbejde, har ansættelses- og afskedigelsesretten, eller kan bestemme, at medarbejderen ikke skal arbejde for den lokale enhed længere og derfor "sendes hjem"? – Og hvorledes skal der forholdes, hvis der udover medarbejderen - er flere parter i ansættelsesaftalen?

Den nye bestemmelse vil i praksis medføre en række fortolkningsusikkerheder, der kan medvirke til, at reglerne anvendes begrænset yderligere i forhold til det gældende regelsæt, jf. i øvrigt afsluttende bemærkninger om gældende praksis. Vi bistår gerne med udformning af den endelige formulering af denne nye regel, således at det overordnede mål med lovændringen tilgodeses bedst muligt.

Vi foreslår endvidere en teknisk ændring, således at ordet "ikke" i stk. 3, nr. 3 udgår af sætningen "... den skattepligtige **ikke** inden for ..." og i stedet indgår i sætningen "... som nævnt i nr. 1 **ikke** har været ...". Det vil være mere ordret.

Udstationering inden udløb af perioden beskattet efter den særlige skatteordning

Hverken den nugældende eller foreslåede ordning synes at give mulighed for anvendelse af skatteordningen i følgende tilfælde: Koncern A nyrekrutterer en person i udlandet til ansættelse i koncernens selskab i Danmark. Personen har aldrig tidligere været i Danmark, har aldrig tidligere været skattepligtig i Danmark og har aldrig tidligere været i forbindelse med koncern A og er således utvivlsomt reelt nyrekrutteret i udlandet og dermed omfattet af målgruppen for skatteordningen, som betyder, at personens lønindkomst kan beskattes efter særlige regler i 3-5 år, forudsat de øvrige betingelser er opfyldt. Personen udsendes fra Danmark af koncern A efter 20 måneders arbejde i Danmark for koncern A til kortere eller længere tjeneste i udlandet i koncern A's udenlandske datterselskab eller udenlandske faste driftssted/filial. I nogle tilfælde foregår dette ved lokalansættelse i den udenlandske enhed, og i andre tilfælde bevares det danske ansættelsesforhold, hvortil der udfærdiges et udstationeringstillæg, som regulerer visse dele af ansættelsesforholdet i udstationeringsperioden. I nogle tilfælde afhænder personen sin helårsbolig i

Danmark, og i andre tilfælde bevares denne og dermed status som fuldt skattepligtig til Danmark.

Efter endt tjeneste i udlandet skal personen genoptage tjenesten for koncern A i Danmark, hvilket i nogle tilfælde medfører et nyt ansættelsesforhold i den danske enhed, jf. ovenfor, og i andre tilfælde genoptages tjenesten i medfør af den oprindelige ansættelseskontrakt.

Det bør direkte fremgå af loven, at en medarbejder under ovennævnte omstændigheder efter tilbagekomst til Danmark uden videre kan fortsætte under den særlige beskatning .

Tidligere skattepligtige personer

Det foreslås at ordningen også skal kunne gælde for forskere, der forud for ansættelse under den særlige skatteordning har haft mindre arbejdsopgaver som gæsteundervisere på universiteter mv. i kortere perioder forud for ansættelsesperiodens begyndelse (højest 12 måneder sammenlagt i en forudgående 3 års periode). Efter de gældende regler vil dette ikke være muligt, idet det generelt gælder, at medarbejderen ikke må have været begrænset skattepligtig til Danmark af lønindkomst og indtægt ved selvstændig virksomhed o.l.

Det er hensigtsmæssigt, at der indføres denne lempelse, som vi forventer vil få stor betydning i praksis.

Det tilsvarende gør sig imidlertid også gældende for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere mv., der ansættes i private virksomheder. Også disse medarbejdere oplever at være afskåret fra at benytte ordningen som følge af en uvæsentlig indkomst fra Danmark. Konsekvensen er i praksis at vedkommende fravælger Danmark som arbejdsland.

Eksempelvis gør dette sig gældende i følgende tilfælde:

Tidligere ekstern konsulent

Det kan overvejes at give mulighed for at ansætte en tidligere ekstern konsulent til 25% beskatning, selv om konsulentens kortvarige ophold i Danmark umiddelbart forud for ansættelsesforholdet evt. har medført fuld skattepligt til Danmark. Derved opnår man mulighed for at se konsulenten an inden ansættelsen, hvilket ikke synes at stride imod formålet med 25% ordningen, som er for en periode at give en skatterabat til medarbejdere, som er reelt nyrekrutteret i udlandet, og dermed gøre sådan rekruttering lettere for danske virksomheder.

Tidligere bestyrelsesmedlem

Det kan endvidere overvejes at give mulighed for at ansætte en person, som i perioden før rekrutteringen i udlandet har været honoreret bestyrelsesmedlem i et dansk selskab og dermed været begrænset skattepligtig, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 2. Det kan i den forbindelse overvejes, om det bør gøre nogen forskel, om personen i givet fald har været bestyrelsesmedlem i den ansættende koncern eller i en anden dansk ikke koncernforbundet virksomhed, idet personen i begge tilfælde er reelt nyrekrutteret i udlandet til lønmodtagerjobbet i Danmark, uanset at han tidligere har været medlem af bestyrelsen i samme koncern.

Tidligere studerende

Det kan yderligere overvejes at give mulighed for at ansætte en person, som i en kortere periode før rekrutteringen i udlandet har studeret i Danmark. Det følger af den forslåede formulering af KSL § 48E, stk. 3, nr. 1, jf. KSL § 2, stk. 2, at en person som indenfor tre år forud for ansættelsen har modtaget visse studierelaterede ydelser omfattet af den begrænsede skattepligt, er afskåret fra anvendelse af KSL § 48E.

Endelig er en person, som inden for et år efter ophør af begrænset skattepligt af visse studierelaterede ydelser bliver ansat i udenlandsk virksomhed, og som senere indgår et ansættelsesforhold med en koncernforbundet dansk virksomhed, afskåret fra at anvende KSL § 48 E, uanset hvor mange år det er siden personen studerede i Danmark, selv om 3-års reglen er opfyldt.

I begge tilfælde vedrørende tidligere studerende er personen reelt nyrekrutteret i udlandet til lønmodtagerjobbet i Danmark, uanset han tidligere har studeret i Danmark. Det bør derfor overvejes, hvorvidt henvisningen i KSL § 48E, stk. 3, nr. 1 og 3, bør indskrænkes, således at der ikke henvises til studierelaterede ydelser.

Generelt om tidligere mindre job i Danmark

Det bør overvejes at udforme reglerne således, at tidligere mindre jobs mv. i Danmark ikke medfører en karenperiode på 3 år. Hvis man ikke mener at kunne finde en passende afgrænsning, kan en tilladelsesordning være en mulighed for ikke at hindre ordningens anvendelse af rene bagateller.

Særligt bemærkes, at udlændinge ikke har mulighed for at kende de danske regler, og de kan derfor uforvarende blive omfattet af værnreglen, som således får en utilsigtet negativ virkning. Hvis der etableres en tilladelsesordning har skattemyndighederne direkte kontroladgang, og frygt for eventuel misbrug vil derfor ikke være relevant.

Anden indkomst

Rekrutterede udenlandske medarbejdere er ofte modne medarbejdere med en god økonomi.

Det er vores erfaring, at mange af disse har omfattende investeringer både indenfor og udenfor forskellige skattebegünstigede ordninger i deres hjemland. Det er som regel i en blanding af pensionsordninger, investeringer gennem forskellige investeringsfonde, deltagelse i reelle virksomheder, erhvervede aktiekøbe-/tegningsrettigheder fra tidligere ansættelser mv.

Den danske beskatning af disse investeringer både i form af løbende afkast, værditilvækst, udnyttelsesfordele samt beskatning af urealiserede avancer mv., er i visse tilfælde så kompleks og høj, at medarbejderen af den grund ikke ønsker, at flytte til Danmark.

Konkret anføres, at aktiebeskatningslovens § 19 i realiteten fører til dobbeltbeskatning af afkastet fra nogle udenlandske investeringsselskaber, idet der skal benyttes et lagerprincip ved den danske indkomstopgørelse. Hvis en person under den særlige skatteordning lagerbeskattes i Danmark af udenlandsk indkomst, og typisk realisationsbeskattes af hele avancen i sit oprindelige hjemland, når han på et tidspunkt efter flytning fra Danmark sælger investeringsbeviserne, da vil der i praksis opstå dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatningen kunne afhjælpes ved, at Danmark

giver credit-lempeelse for den forventede udenlandske skat på det fremtidige realisationstidspunkt, jf. reglerne for lempelse i den danske fraflytningsskat for den udenlandske skat, der skal betales, når det fraflytningsbeskattede aktiv afstås efter fraflytningen.

Der kan findes inspiration i andre landes særlige regler for "expatriates" mv., som i forskellige former tillader, at personen ikke beskattes af formueafkast mv., idet personen i en given periode kun beskattes af indkomster fra kilder i pågældende land – nogle lande anvender en særlig "non-resident status" (uanset at personen i øvrigt er "resident" og dermed også kan være skattemæssigt hjemmehørende der i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst).

Alternativt kan det overvejes at lade den udenlandske indkomst indgå under forskerordningen, og således blive undergivet den lavere skat på 25% eller 33%. Der skal i givet fald være adgang til lempelse for udenlandsk betalte skatter mv.

Overførsel af underskud - renteudgifter

Skatteordningen indeholder en regel, som forhindrer overførsel af ikke-erhvervmæssige underskud, f.eks. underskud opstået i forbindelse med renteudgifter på lån vedrørende privat bolig, hvilket kan forekomme at være en særlig ulige behandling af personer under ordningen.

Urimeligheden synes at være et resultat af, at den tidligere gældende lejeværdi af egen bolig er blevet afløst af ejendomsværdiskatten. Lejeværdien indgik i opgørelsen af den skattepligtige indkomst som en positiv kapitalindkomst, der således typisk blev elimineret af renteudgifterne på lånet vedrørende anskaffelsen af boligen. Derved betalte en 25% beskattet person i realiteten ingen lejeværdiskat som følge af ejerskabet af boligen, når denne var lånefinansieret.

Ved ændringen til ejendomsværdiskatten forsvandt denne sammenhæng, idet ejendomsværdiskatten nu beregnes uafhængigt af opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Da reglerne om begrænsning i adgangen til overførsel/fremførsel af underskud hidrørende fra bl.a. private renteudgifter blev indført, var resultatet, at den samlede beskatning af en 25% beskattet husejer med lånefinansiering reelt blev forhøjet.

Ændringen til ejendomsværdiskatten har endvidere medført, at ejerskabet i mange tilfælde dobbeltbeskattes, idet Danmark ikke giver credit for betalte udenlandske skatter, som ikke er opgjort på samme måde som lejeværdien, og således teknisk ikke er tilstrækkelig sammenlignelig med ejendomsværdiskatten. Dette er f.eks. tilfældet med fast ejendom beliggende i Holland, som opkræver en lejeværdilignende skat, som teknisk beregnes som en indkomstskat, og som Danmark derfor ikke giver credit for, da den danske ejendomsværdiskat anses for en formueskat.

Forholdet til tidligere lovændring - aktieoptioner

Det er bl.a. en betingelse for brug af KSL § 48 E som formuleret i dag, at "den ansatte ikke indenfor de seneste tre år forud for ansættelsen har været skattepligtig efter KSL § 1 eller § 2 stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-29 eller stk. 2. jf. KSL § 48 E, stk. 3., nr. 1".

I forbindelse med en gennemskrivning af hele KSL § 2 ved L 148 blev ordlyden af KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1 ændret til ovennævnte fra den tidligere ordlyd "den ansatte ikke indenfor de seneste tre år forud for ansættelsen har været skattepligtig efter KSL § 1 eller § 2 stk. 1, litra a-d eller j".

Med vedtagelsen af L 148 blev KSL § 2 stk. 1, nr. 1 (tidligere litra a) "udvidet" til at gælde for alle former for vederlag for personligt arbejde udført i Danmark for en dansk arbejdsgiver, herunder vederlag i form af aktiebaseret vederlæggelse i form af optioner mv. Tidligere var vederlag i form af optioner mv. ikke en del af denne bestemmelse, men var selvstændigt reguleret i KSL § 2, stk. 1, litra k. Før 2006 "forhindrede" begrænset skattepligt i relation til dagældende litra k ikke efterfølgende anvendelse af 25% skatteordningen.

Opsamlingen af optionsvederlag mv. i KSL § 2 stk. 1, nr. 1 og den heraf afledte ændring i KSL § 48E, stk. 3, nr. 1 fik virkning fra og med indkomståret 2006, jf. L 148, § 18, stk. 2. Det vil være hensigtsmæssigt at få uddybet, hvorledes denne ikrafttrædelsesbestemmelse skal forstås eller anvendes i praksis.

Eksempelvis kan det angives, at skattepligten i den nye KSL § 2, stk. 1, nr. 1 omfatter optioner, som er tildelt eller retserhvervet fra indkomståret 2006, eller om det afgørende er, hvornår (den begrænsede) skattepligt er indtrådt.

Dette er efter vores opfattelse uklart, og da fortolkningen har stor betydning for vurdering af muligheden for anvendelsen af KSL § 48 E er der behov for en uddybning.

Det bør endvidere overvejes, hvorvidt den begrænsede skattepligt vedrørende optioner mv. indenfor en periode på tre år forud for ansættelsen ved det danske selskab bør afskære anvendelse af KSL § 48 E. Det kunne eksempelvis være en situation, hvor en medarbejder har beholdt optioner fra et tidligere dansk ansættelsesforhold, hvor udnyttelsen finder sted under begrænset skattepligt indenfor tre år forud for ansættelsen ved en ny dansk virksomhed. Dette forekommer uhensigtsmæssigt, hvis KSL § 48 E ikke kan anvendes her, da medarbejderen uagtet udnyttelse og begrænset skattepligt af værdien af optionerne, reelt må anses for nyrekrutteret i udlandet.

I denne forbindelse kan det overvejes at lave en selvstændig begrænset skattepligts bestemmelse i KSL § 2 vedrørende aktiebaseret vederlæggelse (i lighed med den tidligere KSL § 2, stk. 1., litra k).

Forholdet til gældende praksis

Det anføres på side 12, 5. afsnit, at der i øjeblikket gælder et krav i kildeskattelovens § 48, stk. 3, nr. 3, om, at man ikke må have været udsendt fra Danmark til tjeneste i udlandet for den virksomhed, hvor man skal ansættes. Man må heller ikke inden for tre år efter ophør af dansk skattepligt have været ansat i en udenlandsk virksomhed, som er koncernforbundet med den virksomhed, hvor man skal ansættes.

Beskrivelsen giver indtryk af, at der er tale om to separate betingelser, men når man læser nu-gældende § 48 E, stk. 3, nr. 3, er de to betingelser kædet sammen med ordet "herunder", hvilket vanskeliggør forståelsen af betingelsen.

Det anføres da også på side 12 nederst, at det i praksis har vist sig, at der kan rejses usikkerhed om forståelsen af reglerne i deres nuværende udformning, ligesom de gældende regler virker på

en måde, som ikke i alle henseender er hensigtsmæssig, og det foreslås derfor, at bestemmelserne revideres.

Herefter angives på side 13 øverst, at problemet kan illustreres med følgende eksempel:

"En person, som er ansat i virksomhed A, opnår ansættelse i en af virksomhedens afdelinger i udlandet. Efter et år ansættes den pågældende i udlandet i virksomhed B, som ikke er koncernforbundet med A. Efter fem år vil personen kunne vende tilbage til virksomhed A i Danmark og anvende den særlige skatteordning, men han vil ikke på samme vilkår kunne ansættes i virksomhed B's danske afdeling eller anden dansk virksomhed koncernforbundet med B. Dette skyldes, at han har været ansat i B-koncernen inden for tre år efter ophør af dansk skattepligt.

Regelsættet om ikke at have været udsendt etc. tager som nævnt sigte på at målrette den særlige skatteordning mod medarbejdere, der reelt rekrutteres i udlandet. Formålet med ordningen er ikke, at den skal kunne anvendes eksempelvis ved almindelig rotation af medarbejdere mellem en dansk virksomhed og dens udenlandske afdelinger, eller hvis rekrutteringen på anden måde reelt er foregået i Danmark.

For at afhjælpe den usikkerhed, der under de gældende regler i praksis opstår om, hvornår en medarbejder er "udsendt" og også for at afhjælpe det ovennævnte problem om medarbejderen, der skifter arbejdsgiver under udlandsopholdet - foreslås det at erstatte de gældende regler med en ny regel om, at man ikke i en periode på tre år før og et år efter ophør af dansk skattepligt må have været ansat i den forskningsinstitution eller den virksomhed, som ansættelsesforholdet indgås med, eller i en dermed koncernforbundet dansk eller udenlandsk virksomhed. Herved kommer også denne del af regelsættet til alene at hvile på objektive kriterier - hvor man har været ansat og hvornår - og ikke på en bedømmelse af, om man har været "udsendt" af en virksomhed."

Ministeriets eksempel - som tilsyneladende skal illustrere gældende praksis - kan efter vores opfattelse ikke uden videre tages til indtægt som værende udtryk for gældende praksis, når en person i udlandet indenfor 3 år efter ophør af dansk skattepligt ansættes i et uafhængigt udenlandsk selskab ("B", jf. eksemplet).

For det første foreligger der ikke nogen offentliggjort praksis på området udover SKM 2006,604 LR, der vedrører den særlige situation, hvor der ved ansættelsen i udlandet ikke blev drevet virksomhed i Danmark af den udenlandske virksomhed selv eller af et koncernforbundet selskab. Imidlertid indeholder den bindende forhåndsbesked en udtalelse fra Skatteministeriet om forståelsen af kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, som efter vores opfattelse ikke er i overensstemmelse med eksemplet på side 13 øverst.

For det andet verserer der pt. to sager (ej offentliggjorte landsskatteretskendelser) for Østre Landsret om præcis den problemstilling, der er omhandlet af eksemplet på side 13 øverst. Sagerne blev henvist fra byretten til landsretten, idet parterne var enige om, at sagerne er af principiel karakter og har betydning for den fremtidige administration af kildeskattelovens § 48 E. Problemstillingen i de to sager er overordnet set den samme og omhandler en medarbejder i en dansk virksomhed, som blev udstationeret til en udenlandsk koncernforbundet virksomhed, og

efter 2½ år (henholdsvis 11 måneder) blev ansat i et uafhængigt udenlandsk selskab. Efter at have været ansat der i en årrække er de pågældende nu vendt tilbage til ansættelse i et hermed koncernforbundet dansk selskab og har fået afslag på ansøgningen om 25%-beskatning på grund af 3 års-reglen. Tvivlen om fortolkningen af § 48 E, stk. 3, nr. 3, er særligt opstået på baggrund af forarbejderne til L 237 af 19. maj 2004 og Skatteministeriets uddybende kommentarer hertil i SKM 2006,604 LR, jf. ovenfor.

Vi er derfor af den opfattelse, at ministeriet ikke så unuanceret bør komme med sin udlægning af praksis i forhold til "rekrutterings-situationen" i udlandet inden for en 3-årig periode efter ophør af dansk skattepligt. Det bør fremgå, at der verserer retssager herom, og at den udlægning af praksis må afvente dom i ovennævnte sager.

Afsluttende bemærkninger til skatteordningen

I tilknytning til de foreslåede ændringer tillader vi os at gøre opmærksom på andre udvalgte områder, der bør justeres med henblik på, at det tilsigtede mål med ændringerne i endnu højere grad kan forventes opnået.

Minimumslønkravet

Kravet til minimumsløn på ca. 67.000 kr. (2008) for medarbejdere omfattet af dansk social sikring kan i visse brancher være en særlig belastning for de danske virksomheder, som er tvunget til at rekruttere medarbejdere i udlandet, fordi der ikke er et tilstrækkeligt antal kandidater i Danmark. For at være attraktiv for udenlandske medarbejdere er det nødvendigt at kunne tilbyde beskatning under 25% ordningen. Dette kan selvstændigt hæve virksomhedens omkostninger, herunder også til danske medarbejdere med tilsvarende kvalifikationer. Hvis kravet til minimumslønnen sænkedes til f.eks. grænsen i job-kort ordningen, ville det være en væsentlig forbedring af rekrutteringsmulighederne og konkurrenceevnen på det internationale arbejdsmarked.

Skattereglernes manglende samspil med ferieloven er ligeledes et problem. En nyansat medarbejder vil typisk ikke få (fuld) løn ved den første afholdelse af ferie, hvilket for en 25%-beskattet medarbejder betyder, at han i pågældende måned ikke opfylder lønkravet. Virksomheden er derfor nødsaget til at afholde en ekstraordinær lønomkostning for at betale denne nyansatte medarbejder fuld løn også i den første ferie, hvor medarbejderen ellers ikke har optjent ret til dette i henhold til bestemmelserne i ferieloven. Dette er også u hensigtsmæssigt af hensyn til virksomhedens øvrige medarbejdere.

1/3-reglen

Flere stillinger i internationale/globale virksomheder med hovedsæde i Danmark er forbundet med betydelig rejseaktivitet som en naturlig del af jobbet for en medarbejder med globalt eller regionalt (f.eks. Europa, Østen, Amerika osv.) ansvar. En sådan medarbejder tilfører også den samme viden til virksomheden og bidrager derved i det hele til virksomhedens produktion, salg, udvikling osv., når han i stort omfang udfører sit arbejde på rejser i udlandet, også selvom mere end 1/3 af den samlede arbejdstid udføres på rejser i udlandet.

Reglen kunne lempes således, at grænsen i stedet gik ved 183 dage i samme land i løbet af samme kalenderår eller nogen 12 måneders periode, hvilket er grænsen for, hvornår beskatningsretten overgår til det andet land i henhold til langt de fleste danske dobbeltbeskatningsoverens-

komster. Derved vil Danmark bevare beskatningsretten, uanset at medarbejderen evt. i princippet udfører alt arbejde for den danske arbejdsgiver udenfor Danmark, blot dette foregår i mindst 2-3 forskellige lande i hver måleperiode, idet det således også forudsættes, at arbejdet ikke medfører skattemæssigt fast driftssted i de pågældende lande.

Realiteten for mange medarbejdere med globalt/internationalt ansvar er, at de rejser i ganske mange lande på rejser af relativt kort varighed og udfører arbejde af en sådan karakter, der typisk ikke medfører fast driftssted, jf. definitionen i OECD's modeloverenskomst, som Danmark og mange andre lande følger med forskellige modifikationer, der yderst sjældent vil have betydning for denne type jobs.

Øresundsregionen

Kravet om fuld skattepligt for ikke-forskere synes ikke at være i overensstemmelse med Regeringens ønske om øget integration i Øresundsregionen, idet denne betingelse udelukker, at medarbejderen kan bo i Skåne og dagligt pendle til Danmark (Danmark har beskatningsretten til hele lønindkomsten, jf. den særlige skatteaftale med Sverige). Tilsvarende kunne der argumenteres for, at der ikke burde være noget til hinder for, at for eksempel en britisk medarbejder forbliver bosat i UK og således weekend-pendler til Danmark med overnatning på hotel i Danmark i løbet af ugen. Medarbejderen tilfører den samme viden til virksomheden og bidrager derved i det hele til virksomhedens produktion, salg, udvikling osv., når han dagligt udfører sit arbejde på arbejdspladsen i Danmark (hvilket også medfører, at Danmark kan beskatte lønnen), uanset om han er fuldt skattepligtig eller kun begrænset skattepligtig til Danmark.

----oOo----

Med venlig hilsen

John Bygholm
formand for FSR's Skatteudvalg