

## Forslag

til

### Lov om ændring af ligningsloven og kildeskatteloven

(Nedsættelse af loftet over rejsefradrag, beskatning ved arbejdsudleje, øget beskatning af fri bil og beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske lønindkomst)

#### § 1

I lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 1017 af 28. oktober 2011, som ændret bl.a. ved § 1 i lov nr. 1337 af 19. december 2008, § 1 i lov nr. 519 af 12. juni 2009 og senest ved § 1 i lov nr. 593 af 18. juni 2012, foretages følgende ændringer:

1. § 9, stk. 4, 3. pkt., affattes således:

”Godtgørelsen skal dog medregnes ved indkomstopgørelsen, hvis lønmodtageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren m.v. for at få godtgørelsen.”

2. I § 9 A, stk. 7, 4. pkt., ændres ”50.000 kr.” til: ”25.000 kr.”

3. I § 9 A, stk. 8, 2. pkt., ændres ”50.000 kr.” til: ”25.000 kr.”

4. § 16, stk. 4, 4. pkt., affattes således:

”Miljøtillægget udgør den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg, der skal betales for bilen efter brændstofferbrugsafgiftsloven eller efter vægtafgiftsloven, med tillæg af 50 pct.”

5. § 16, stk. 4, 5. pkt., affattes således:

”For biler, der er anskaffet af arbejdsgiveren højst tre år efter første indregistrering, opgøres bilens værdi til den oprindelige nyvognspris i indtil 36 måneder regnet fra og med den måned, hvori første indregistrering er foretaget, og herefter til 75 pct. af nyvognsprisen.”

6. § 33 A ophæves.

#### § 2

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010, som ændret bl.a. ved § 5 i lov nr. 254 af 30. marts 2011, § 1 i lov nr. 398 af 9. maj 2012 og § 5 i lov nr. 433 af 16. maj 2012 og senest ved § 5 i lov nr. 591 af 18. juni 2012, foretages følgende ændringer:

1. § 2, stk. 1, nr. 3, affattes således:

”3) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.”

2. § 2, stk. 9, nr. 2, 1. pkt., affattes således:

”En fysisk eller juridisk person, der ikke har hjemting her i landet, medmindre indkomsten optjenes af en person, der opholder sig her i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode.”

### § 3

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

*Stk. 2.* § 1, nr. 1, har virkning for alle aftaler, der indgås eller ændres fra og med lovens ikrafttræden.

*Stk. 3.* § 1, nr. 2 og 3, har virkning fra og med indkomståret 2013.

*Stk. 4.* § 1, nr. 4 og 5, og § 2, nr. 2, har virkning fra og med den 1. januar 2013.

*Stk. 5.* § 1, nr. 6, har virkning fra og med lovens ikrafttræden. Personer, som på dette tidspunkt har taget ophold uden for riget, kan anvende de hidtil gældende regler i ligningslovens § 33 A til og med udgangen af kalenderåret 2013.

*Stk. 6.* § 2, nr. 1, har virkning for aftaler om arbejdsudleje, der indgås eller ændres fra og med lovens ikrafttræden. For aftaler om arbejdsudleje, der er indgået før lovens ikrafttræden, finder kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, som affattet ved § 2, nr. 1, anvendelse fra og med den 1. juli 2013.

*Stk. 7.* Ved opgørelsen af en kommunes slutskat og kirkeskat for indkomståret 2013 efter § 16 i lov om kommunal indkomstskat korrigeres den opgjorte slutskat for den beregnede virkning af de ændringer i udskrivningsgrundlaget for kommuneskat og kirkeskat for 2013, der følger af ændringerne af ligningslovens § 9, stk. 4, som affattet ved § 1, nr. 1, af ligningslovens § 9 A, som affattet ved § 1, nr. 2-3, af ligningslovens § 16, stk. 4, som affattet ved § 1, nr. 4 og 5 og af ophævelsen af ligningslovens § 33A, jf. § 1, nr. 6.

*Stk. 8.* Den beregnede korrektion af kommunens og kirkens slutskat efter stk. 7 fastsættes af økonomi- og indenrigsministeren på grundlag af de oplysninger vedrørende indkomståret 2013, der foreligger pr. 1. maj 2015.

## *Bemærkninger til lovforslaget*

### *Almindelige bemærkninger*

#### *Indholdsfortegnelse*

- 1. Indledning*
- 2. Lovforslagets formål og baggrund*
  - 2.1. Nedsættelse af loft over rejsefradrag*
  - 2.2. Øget beskatning af fri bil*
  - 2.3. Beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske indkomst*
  - 2.4. Beskatning ved arbejdsudleje*
  - 2.5. Udvidet beskatning af lønarbejde i Danmark*
- 3. Lovforslagets enkelte elementer*
  - 3.1. Nedsættelse af loft over rejsefradrag*
    - 3.1.1. Gældende ret*
    - 3.1.2. Lovforslaget*
  - 3.2. Øget beskatning af fri bil*
    - 3.2.1. Gældende ret*
    - 3.2.2. Lovforslaget*
  - 3.3. Beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske lønindkomst*
    - 3.3.1. Gældende ret*
    - 3.3.2. Lovforslaget*
  - 3.4. Beskatning ved arbejdsudleje*
    - 3.4.1. Gældende ret*
    - 3.4.2. Lovforslaget*
  - 3.5. Udvidet beskatning af lønarbejde i Danmark*
    - 3.5.1. Gældende ret*
    - 3.5.2. Lovforslaget*
- 4. Økonomiske konsekvenser for det offentlige*
  - 4.1. Nedsættelse af loft over rejsefradrag*
  - 4.2. Øget beskatning af fri bil*
  - 4.3. Beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske indkomst*
  - 4.4. Beskatning ved arbejdsudleje*
  - 4.5. Udvidet beskatning af lønarbejde i Danmark*
- 5. Administrative konsekvenser for det offentlige*
- 6. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet*
- 7. Administrative konsekvenser for erhvervslivet*
- 8. Administrative konsekvenser for borgerne*
- 9. Miljømæssige konsekvenser*
- 10. Forholdet til EU-retten*
- 11. Hørte myndigheder og organisationer m.v.*
- 12. Sammenfattende skema*

### *1. Indledning*

Regeringen (Socialdemokraterne, Det Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti), Venstre og Det Konservative Folkeparti har den 22. juni 2012 indgået aftale om en skattereform, der skaber ny vækst og flere job, og som sikrer, at man får mere ud af at arbejde. De samlede effekter af Skattereformen fremgår af forslag til lov om ændring af ligningsloven, personskatteloven og lov om en børne- og ungeydelse (Skattereformen).

Dette lovforslag udmønter den del af aftalen, der vedrører følgende aftalepunkter:

#### **”Begrænsning af social dumping**

For at begrænse udbredelsen af social dumping og for at skabe mere fair konkurrencevilkår mellem danske og udenlandske virksomheder, der arbejder i Danmark, er parterne enige om følgende initiativer:

#### *Nedsættelse af loft over rejsefradrag*

Det gældende fradragsloft på 50.000 kr. blev indført med virkning fra indkomståret 2010 for blandt andet at begrænse de meget store rejsefradrag, som udenlandske arbejdere kunne foretage ved arbejde i Danmark.

En nedsættelse af loftet vil gøre det mindre attraktivt for lavtlønnet arbejdskraft med bopæl i udlandet at tage arbejde i Danmark, ligesom arbejdskraft med bopæl i udlandet vil skulle betale mere i skat i Danmark. Mere end halvdelen af rejsefradraget skønnes at blive foretaget af udenlandsk arbejdskraft.

Parterne er på den baggrund enige om, at loftet for fradrag for rejseudgifter nedsættes fra de nugældende 50.000 kr. til 25.000 kr. pr. indkomstår med virkning fra og med indkomståret 2013. Samtidig strammes værnsreglen, der skal forhindre, at skattepligtig lønindkomst konverteres til skattefri godtgørelse, med virkning for alle aftaler, der indgås eller ændres efter lovens ikrafttræden. For de berørte personer vil nedsættelsen medføre en skattestigning på op til ca. 6.400 kr. (2019-regler).

#### *Beskatning af arbejdsudleje*

Parterne er enige om at stramme reglerne for arbejdsudleje, således at udenlandsk arbejdskraft i større omfang kommer til at betale skat i Danmark. Hvis udenlandsk arbejdskraft med en udenlandsk arbejdsgiver udfører arbejde, der indgår som en integreret del af arbejdet i en dansk virksomhed, skal vederlaget herfor beskattes i Danmark efter reglerne om arbejdsudleje. OECD anviser dette princip som grundlæggende for en afgrænsning af de tilfælde, der kan anses for arbejdsudleje. De nye regler om arbejdsudleje har virkning for aftaler, der indgås eller ændres efter lovens ikrafttrædelse. For øvrige aftaler finder de nye regler om beskatning ved arbejdsudleje anvendelse fra den 1. juli 2013.

Parterne er endvidere enige om at begrænse udenlandsk arbejdskrafts mulighed for at kunne arbejde her i landet for en udenlandsk virksomhed uden at skulle betale skat. Der indføres derfor en regel om, at en udenlandsk person i disse tilfælde skal beskattes af sin lønindkomst

i forbindelse med arbejde her i landet, når personen opholder sig her i en eller flere perioder, der tilsammen udgør mindst 183 dage inden for en 12-måneders-periode. Denne regel er fastsat under hensyn til den beskatningsret til lønarbejde, som Danmark er tillagt efter OECD's modeloverenskomst og de fleste gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster. De nye regler for beskatning af udenlandsk arbejdskraft har virkning fra og med indkomståret 2013.”

### **”Øget beskatning af fri bil**

Parterne er enige om at justere reglerne for beskatning af fri bil, så tilskyndelsen til at anskaffe mere brændstoføkonomiske firmabiler øges, og så der ikke kan opnås en skattemæssig fordel ved at indregistrere en bil i slutningen af året.

Efter de gældende regler tillægges beskatningsgrundlaget for firmabil et grønt miljøtillæg, som beregnes på grundlag af ejer-/vægtafgiften. Parterne er enige om at forhøje miljøtillægget med 50 pct.. Ændringen vil for en benzindreven bil (13,9 km/liter), hvor der betales en ejerafgift på 3.160 kr. årligt, medføre en øget gennemsnitlig skattebetaling på ca. 750 kr. årligt.

Efter de gældende regler sker beskatningen af fri bil på baggrund af nyvognsprisen i indregistreringsåret og to kalenderår derefter. I det fjerde kalenderår nedsættes beskatningsgrundlaget til 75 pct. af nyvognsprisen. Sker indregistreringen i december måned, vil der derfor kun ske beskatning i forhold til den fulde nyvognspris i 2 år og 1 måned. Sker indregistreringen af bilen i januar måned vil der ske beskatning af den fulde nyvognspris i 3 år. For at sikre en mere rimelig og ensartet opgørelse af beskatningsgrundlaget er parterne enige om, at nedsættelsen af beregningsgrundlaget til 75 pct. af nyvognsprisen først skal indtræde 36 måneder efter indregistreringsdatoen.

Ændringerne træder i kraft 1. januar 2013 og har også virkning for allerede indregistrerede biler.”

### **”Beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske lønindkomst**

Parterne er enige om, at lønindkomst skal beskattes på lige fod i Danmark, uanset om lønindkomsten erhverves i Danmark eller i udlandet.

Parterne er derfor enige om at ophæve ligningslovens § 33 A. Det vil medføre, at personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark, og som får hel eller delvis lempelse for lønindkomst erhvervet i udlandet, kun kan få creditlempelse for deres faktisk betalte skat i udlandet eller lempelse efter en indgået dobbeltbeskatningssaftale. For personer, der allerede opholder sig uden for riget, skal de nye regler først gælde fra indkomståret 2014.”

## ***2. Lovforslagets formål og baggrund***

### ***2.1. Nedsættelse af loft over rejsefradrag***

Det nugældende fradragsloft på 50.000 kr. blev indført med Forårspakke 2.0 for blandt andet at begrænse de meget store rejsefradrag, som betyder, at visse lønmodtagere kan operere på det danske arbejdsmarked uden at betale særlig meget i skat.

For yderligere at modvirke dette foreslås det, at det fælles fradragsloft for rejseudgifter og dobbelt husførelse nedsættes fra 50.000 kr. til 25.000 kr. pr. indkomstår.

Den foreslåede nedsættelse af loftet over fradrag for rejseudgifter til 25.000 kr. pr. indkomstår kan skabe et øget incitament til, at lønmodtagerne indgår aftaler med arbejdsgiverne om lønnedgang mod at få udbetalt skattefri godtgørelse.

Der foreslås derfor en styrkelse af den gældende værnsregel i ligningslovens § 9, stk. 4, 3. pkt., der sikrer, at der ikke kan ske udbetaling af skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, hvis den skattepligtige løn løbende bliver nedsat i overensstemmelse med antallet af rejsedage eller antallet af kørte kilometer, dvs. med den udbetalte rejsegodtgørelse eller befordringsgodtgørelse. Styrkelsen af værnsreglen medfører, at der heller ikke kan ske udbetaling af skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, hvis der er indgået aftale med arbejdsgiveren om lønnedgang for at få udbetalt godtgørelse, uanset lønnedgangen ikke svarer nøjagtig til den udbetalte godtgørelse.

#### *2.2. Øget beskatning af fri bil*

For at øge tilskyndelsen til at anskaffe mere brændstoføkonomiske firmabiler, og for at forhindre, at de skattepligtige beskattes forskelligt afhængig af, om en firmabil er indregistreret først på året eller i slutningen af året, foreslås det, at der sker en forhøjelse af miljøtillægget på 50 pct., når det medregnes til den skattepligtige værdi af fri bil, og at nedsættelsen af beregningsgrundlaget for beskatningen af fri bil til 75 pct. af nyvognsprisen først indtræder 36 måneder efter indregistreringsdatoen.

#### *2.3. Beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske indkomst*

Ligningslovens § 33 A er en regel om skattefritagelse for lønindkomst fra udlandet til personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark. Lønindkomsten fritages for dansk skat uden hensyn til, om der er betalt skat til udlandet, og i så fald hvor meget.

Det foreslås, at ligningslovens § 33 A afskaffes, da forudsætningerne for den særligt gunstige regel ikke længere er til stede. Den danske hovedregel er, at dobbeltbeskatning undgås ved, at der gives såkaldt creditlempelse, dvs. (maksimalt) lempelse for den skat, der faktisk er betalt i udlandet. Dette sikres dels gennem de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, og dels gennem en generel lempelsesregel i ligningslovens § 33.

Ændringen imødegår, at personer, som har lønindkomst fra udlandet, men stadig er fuldt skattepligtige til Danmark, kan undgå at betale skat til Danmark, selv om deres indkomst i udlandet beskattes lavt eller eventuelt slet ikke. Der vil dermed gælde samme regler for de pågældende, som der gør for andre, der har indkomst fra udlandet.

Afskaffelse af den særlige lempelsesregel for lønindkomst sikrer en samlet beskatning på mindst dansk niveau. Dette hindrer spekulation i forskelle i beskatningsniveauer i de forskellige lande.

#### *2.4. Beskatning ved arbejdsudleje*

OECD har fra og med 2010 præciseret arbejdsudlejebegrebet i kommentarerne til modeloverenskomsten. Af kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 15, punkt 8.13, fremgår det, at der ved afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje eller entreprise, i første række skal lægges vægt på om de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, udgør en integreret del af aktiviteterne i den virksomhed, hvor tjenesteydelserne leveres.

De danske regler om arbejdsudleje blev indført, før dette begreb var omtalt i kommentarerne til modeloverenskomsten, og der er i forarbejderne angivet en række kriterier, der skal indtages ved afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje. Det kriterium, der i international praksis har udviklet sig til at være det centrale – altså om de tjenesteydelser, der udføres af en fysisk person, efter deres art er en integreret del af aktiviteterne i den virksomhed, hvor ydelserne leveres – er ikke omtalt i forarbejderne. Dette kriterium har derfor heller ikke været indtaget, i hvert fald ikke som et centralt kriterium, i administrativ praksis og i den efterhånden ganske omfangsrige danske retspraksis. Der er således i både administrativ praksis og domspraksis eksempler på, at danske virksomheder får stillet udenlandsk arbejdskraft til rådighed til at udføre bestemte arbejdsopgaver inden for virksomhedens eget forretningsområde, uden at dette anses for arbejdsudleje. Inden for brancher som f.eks. landbrug, skovbrug, gartneri og slagteri ses det ofte, at virksomhedens normale drift formelt varetages på kortvarige entreprisekontrakter. På denne måde kan de danske virksomheder få arbejdet udført af udenlandsk arbejdskraft, der ikke beskattes i Danmark.

Under hensyn til den danske domspraksis i sager om arbejdsudleje og entreprise og SKATs egen praksis på området foreslås at skærpe retstilstanden på området gennem lovgivning. En lovændring vil samtidig betyde nye anvisninger for sontringen mellem arbejdsudleje og entreprise til erstatning for de anvisninger, der fulgte med forarbejderne til kildeskattelovens oprindelige regler om beskatning ved arbejdsudleje fra 1982. De oprindelige anvisninger fremgår tillige af Skatteministeriets cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, punkt 42, og i flere af SKATs vejledninger.

Gennem lovforslaget sikres det, at der i Danmark effektivt gennemføres en ny retstilstand for beskatning af arbejdsudleje i de tilfælde, hvor den udenlandske arbejdskraft udfører arbejde, der udgør en integreret del af danske virksomheders forretningsområder.

Ved på denne måde at beskatte denne arbejdskraft efter reglerne om arbejdsudleje opnås en mere lige konkurrence mellem danske og udenlandske virksomheder, idet medarbejderne i de udenlandske virksomheder ikke i samme opfang kan konkurrere på skattefordele. Forslaget vil således også modvirke social dumping, idet de lønninger, som danske virksomheder skal konkurrere med, ikke i samme omfang kan fastsættes under hensyn til, at indkomsten ikke skal beskattes i Danmark.

#### *2.5. Udvidet beskatning af lønarbejde i Danmark*

En person, der ikke er omfattet af reglerne om fuld skattepligt, er begrænset skattepligtig af indkomst for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten forudsætter, at personen arbejder her i landet for en dansk arbejdsgiver eller for en udenlandsk arbejdsgi-

ver, der har fast driftssted her i landet.

Det foreslås at udvide beskatningen til også at omfatte personer, der ikke har en dansk arbejdsgiver eller ikke har en udenlandsk arbejdsgiver med fast driftssted i Danmark. Visse udenlandske virksomheder har ved at indrette sig på at arbejde i kortvarige entrepriser haft fordele af, at de ansatte ikke i denne situation beskattes af lønarbejde i Danmark. Efter lovforslaget skal det ikke være muligt for personer, der overvejende opholder sig og arbejder i Danmark, at undgå begrænset skattepligt af deres løn her i landet. Lovforslaget går ud på, at en udenlandsk lønarbejder bliver begrænset skattepligtig af sin løn fra arbejde her i landet, hvis den pågældende opholder sig her i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode.

På denne måde opnås en mere lige konkurrence mellem danske og udenlandske virksomheder, idet udenlandske virksomheder ikke i samme opfang kan konkurrere på skattefordele for medarbejderne. Forslaget vil på denne måde modvirke social dumping, idet de lønninger, som danske virksomheder skal konkurrere med, ikke i samme omfang kan fastsættes under hensyn til, at indkomsten ikke beskattes i Danmark.

### *3. Lovforslagets enkelte elementer*

#### *3.1. Nedsættelse af loft over rejsefradraget*

##### *3.1.1. Gældende ret*

Lønmodtagere m.v., der i arbejdsmæssig sammenhæng er på rejse, kan enten få dækket udgifterne hertil af arbejdsgiveren ved en skattefri godtgørelse eller foretage fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. ligningsloven § 9 A. Der kan enten ske godtgørelse/fradrag for faktiske rejseudgifter mod dokumentation eller ved anvendelse af standardsatser. For 2012 udgør standardsatserne efter reglerne 455 kr. pr. døgn for kost og småforbrødenheder og 195 kr. pr. døgn for logi, dvs. i alt 650 kr. pr. døgn. Standardsatserne er begrundet i administrative hensyn, således at lønmodtageren ikke nødvendigvis skal samle bilag for sine udgifter, hvilket f.eks. kan være besværligt, hvad angår kost og småforbrødenheder.

Det er en betingelse for at få udbetalt skattefri rejsegodtgørelse henholdsvis foretage fradrag efter ligningslovens § 9 A, at rejsen har varet i mindst 24 timer, og at medarbejderen på grund af afstanden mellem den sædvanlige bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på den sædvanlige bopæl.

Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan der foretages fradrag for erhvervmæssige udgifter (driftsudgifter). Med hjemmel heri kan der efter fast praksis under visse betingelser indrømmes enlige forsørgere, der har børn under 18 år, ugifte samlevende og gifte fradrag for dobbelt husførelse. Der kan foretages fradrag for dobbelt husførelse, når der midlertidigt bliver opretholdt dobbelt husførelse på grund af erhvervmæssige forhold. Det er dog en forudsætning, at afstanden mellem boligerne gør, at det ikke er muligt at rejse frem og tilbage dagligt. Der er ikke fradrag for en længere periode end 2 år, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. I stedet for fradrag for dokumenterede faktiske merudgifter kan der ske fra-



drag med en standardsats på 400 kr. pr. uge.

Hvis en lønmodtager får stillet fri kost og/eller logi til rådighed eller modtager skattefri godtgørelse eller foretager fradrag efter ligningslovens § 9 A i forbindelse med en rejse, kan merudgifterne forbundet hermed ikke samtidig fradrages efter reglerne om dobbelt husførelse.

Rejseudgifter samt udgifter til dobbelt husførelse kan ikke fradrages, i det omfang de overstiger et fælles grundbeløb på 50.000 kr. (2010-niveau) i et indkomstår. Dette loft gælder både for fradrag med standardsatserne og med faktiske udgifter. Loftet berører derimod ikke arbejdsgiverens muligheder for at udbetale skattefri godtgørelse, eller at betale lønmodtagerens udgifter efter regning eller at give den pågældende fri kost og logi.

Der kan dog ikke skattefrit udbetales godtgørelse for rejseudgifter m.v. omfattet af ligningslovens § 9 A eller § 31, stk. 4, hvis godtgørelsen fragår i en forud aftalt bruttoløn, jf. ligningslovens § 9, stk. 4, 3. pkt. Tilsvarende gælder i forhold til godtgørelse for befordringsudgifter omfattet af ligningslovens § 9 B eller § 31, stk. 5.

Der gælder således et modregningsforbud, der rammer tilfælde, hvor lønnen løbende nedsættes i overensstemmelse med antallet af rejsedage eller antallet af kørte kilometer, dvs. med den udbetalte rejsegodtgørelse/befordringsgodtgørelse. Det står dog lønmodtager og arbejdsgiver frit for at aftale lønvilkår - herunder en generel lønnedsættelse - under hensyntagen til årets gennemsnitlige rejseudgifter eller befordringsudgifter mod, at der fremover udbetales skattefri godtgørelse oven i lønnen.

Rejseudgifter og udgifter til dobbelt husførelse kan trækkes fra, uanset de fradragsberettigede udgifter ikke overstiger bundfradraget på 5.500 kr. (2012) i ligningslovens § 9, stk. 1. Fradraget er et ligningsmæssigt fradrag.

Rejsereglerne finder anvendelse, når en arbejdsgiver sender en medarbejder på tjenesterejse, men har siden den såkaldte Storebæltsdom i 1996 (Højesterets dom af 30. august 1996) og den opfølgende lovgivning herpå også kunnet anvendes af lønmodtagere, som selv har valgt at rejse hen til den midlertidige arbejdsplads (selvvalgt rejse). I sidstnævnte tilfælde tager lønmodtageren typisk fradrag med standardsatserne ved indkomstopgørelsen.

Baggrunden for reglerne er, at lønmodtageren i en begrænset periode, dvs. under en rejse, har udgifter til kost og logi som følge af, at vedkommende befinder sig på et midlertidigt arbejdssted under nye og anderledes forhold. Standardsatserne er de samme, hvad enten lønmodtageren får skattefri godtgørelse eller tager fradrag, men fradraget har en lavere skattemæssig værdi. Da der er tale om standardsatser, vil disse i visse tilfælde overkompensere i forhold til de faktiske udgifter og i andre tilfælde underkompensere. I sidstnævnte tilfælde vil lønmodtageren dog i stedet have mulighed for at få dækket sine udgifter efter regning eller foretage fradrag for sine faktiske, dokumenterede udgifter.

Rejsereglerne gælder for alle lønmodtagere og for rejse i såvel Danmark som udlandet. Der gælder derfor de samme regler for eksempelvis en dansk håndværker som for en håndværker

fra et andet land, der er skattepligtig til Danmark. En håndværker, der har sin sædvanlige bopæl i Jylland og arbejder midlertidigt på Sjælland, kan således anvende rejsereglerne på samme vis som en håndværker, der har sin sædvanlige bopæl i udlandet og arbejder midlertidigt i Danmark.

Selvstændigt erhvervsdrivende, der på grund af afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på deres sædvanlige bopæl, kan ligesom lønmodtagere foretage fradrag med standardsatserne eller foretage fradrag for de faktiske dokumenterede erhvervsmæssige udgifter til kost, småforbrødsudgifter og logi efter ligningslovens § 9 A, stk. 8.

Betingelserne for at være på rejse er de samme som for lønmodtagere. Ligesom for lønmodtagere kan rejseudgifterne ikke fradrages i det omfang de overstiger et grundbeløb på 50.000 kr. (2010-niveau) i et indkomstår. For selvstændigt erhvervsdrivende gælder dette loft dog kun for fradrag med standardsatserne og ikke for fradrag med de faktiske udgifter.

Både fradrag efter standardsatserne og for faktiske udgifter kan tages ved opgørelsen af den selvstændigt erhvervsdrivendes personlige indkomst.

### *3.1.2. Lovforslaget*

Det foreslås, at det fælles fradragsloft for rejseudgifter og dobbelt husførelse nedsættes fra 50.000 kr. til 25.000 kr. pr. indkomstår. Efter nedsættelse af fradragsloftet til 25.000 kr. vil der være mulighed for at fradrage rejseudgifter med standardsatser i 38 døgn pr. år.

Fradragsloftet gælder både for fradrag med standardsatserne og med faktiske udgifter. Fradragsloftet berører derimod som hidtil ikke arbejdsgiverens muligheder for at udbetale skattefri godtgørelse eller at betale lønmodtagerens udgifter efter regning eller at give den pågældende fri kost og logi.

Det foreslås endvidere, at nedsættelsen af fradragsloftet til 25.000 kr. pr. indkomstår også skal gælde for de selvstændigt erhvervsdrivende, som efter gældende regler har mulighed for at foretage fradrag med standardsatserne på helt samme måde som lønmodtagere med op til 50.000 kr. pr. indkomstår. Hermed gøres der ikke forskel på selvstændige og lønmodtagere, hvilket var begrundelsen, da de selvstændiges mulighed for fradrag med standardsatserne blev indført. Normalt vil en selvstændigt erhvervsdrivende på rejse dog fratrække de faktiske udgifter som driftsudgifter. Når selvstændigt erhvervsdrivende tager fradrag med de faktiske udgifter, gælder fradragsloftet ikke, og dette sker der ingen ændring i.

Den foreslåede nedsættelse af loftet over fradrag for rejseudgifter til 25.000 kr. pr. indkomstår kan skabe et øget incitament til, at lønmodtagerne indgår aftaler med arbejdsgiverne om lønnedgang mod at få udbetalt skattefri godtgørelse.

Da arbejdsgiverne har fradrag for udgiften, uanset om udbetalingen sker som løn eller som skattefri godtgørelse, og da lønmodtagerne opnår en gevinst ved at omlægge en skattepligtig lønindkomst til en skattefri rejsegodtgørelse, vil en sådan adfærd mindske virkningen af en

nedsættelse af fradragsloftet.

Der foreslås derfor en styrkelse af den gældende værnsregel i ligningslovens § 9, stk. 4, 3. pkt., der sikrer, at der ikke kan ske udbetaling af skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, hvis den skattepligtige løn løbende bliver nedsat i overensstemmelse med antallet af rejsedage eller antallet af kørte kilometer, dvs. med den udbetalte rejsegodtgørelse eller befordringsgodtgørelse. Styrkelsen af værnsreglen medfører, at der heller ikke kan ske udbetaling af skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, hvis der er indgået aftale med arbejdsgiveren om lønnedgang for at få udbetalt godtgørelse, uanset lønnedgangen ikke svarer nøjagtig til den udbetalte godtgørelse.

Det er i den forbindelse vigtigt at holde fast i, at de omhandlede skattefrie godtgørelser er kompensation for afholdte udgifter og ikke en del af lønnen. Forslaget omfatter derfor også udbetaling af befordringsgodtgørelse omfattet af ligningsloven § 9 B og § 31, stk. 5.

Ud over de tilfælde, der er omfattet af den gældende værnsregel, dvs. tilfælde, hvor lønnen bliver nedsat med den udbetalte godtgørelse, vil eksempelvis også tilfælde, hvor lønmodtageren aftaler en generel lønnedsættelse under hensyntagen til årets gennemsnitlige rejse- og/eller befordringsudgifter mod, at der fremover udbetales skattefri godtgørelse oven i lønnen, være omfattet af den nye værnsregel.

Der vil også være tale om, at lønmodtageren har kompenseret arbejdsgiveren ved lønomlægning, hvis der i forbindelse med ansættelsen aftales en lavere løn end den vedkommende ellers kunne have fået, mod at den skattepligtige til gengæld får udbetalt skattefri godtgørelse oven i lønnen.

Forpligter lønmodtageren sig eksempelvis til ubetalt merarbejde mod til gengæld at få udbetalt skattefri godtgørelse for rejse- og/eller befordringsudgifter, er der ligeledes tale om, at der ydes kompensation ved lønomlægning.

Hvis lønmodtageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren m.v. for at få udbetalt skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse omfattet af ligningsloven § 9 A, § 9 B, eller § 31, stk. 4 eller stk. 5, vil en sådan godtgørelse skulle medregnes ved indkomstopgørelsen.

### *3.2. Øget beskatning af fri bil*

#### *3.2.1. Gældende ret*

Får en person som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt stillet en bil til rådighed, som kan anvendes privat, er der tale om et skattepligtigt personalegode (fri bil), jf. ligningslovens § 16, stk. 1.

Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser, jf. ligningslovens § 16, stk. 1.

Endvidere ligestilles en selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, og som har valgt at lade en blandet benyttet bil indgå i denne ordning, med en ansat, der har fået stillet bil til privat rådighed af en arbejdsgiver.

Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed for en arbejdstagers private benyttelse af en arbejdsgiver, er efter de gældende regler fastsat til en årlig værdi på 25 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr. og 20 pct. af resten. Den skattepligtige værdi beregnes dog mindst af 160.000 kr., jf. ligningslovens § 16, stk. 4.

Værdien af bilen er anskaffelsessummen inkl. moms og levering. Grundlaget for beskattningen hos lønmodtageren sker som udgangspunkt ud fra den forudsætning, at arbejdsgiveren afholder alle udgifter vedrørende bilen. Værdiansættelsen er uafhængig af omfanget af den ansattes faktiske benyttelse af bilen til privat brug.

Har den ansatte i indkomståret af beskattede midler betalt til arbejdsgiveren for brug af bilen, reduceres den opgjorte skattepligtige værdi for det pågældende år hermed.

Har arbejdsgiveren lejet eller leaset den bil, der stilles til rådighed, beskattes arbejdstageren på grundlag af den pris, som arbejdsgiveren måtte have betalt, hvis arbejdsgiveren havde købt bilen, dvs. bilens anskaffelsessum inkl. moms og levering.

Ved opgørelsen af den værdi, som den skattemæssige værdi beregnes af (beregningsgrundlaget), skelnes mellem, om firmaet har anskaffet bilen højst 3 år efter bilens første registrering i Centralregistret for Motorkøretøjer eller ej.

For biler anskaffet højst 3 år efter bilens første indregistrering fastsættes beregningsgrundlaget med udgangspunkt i nyvognsprisen. Nyvognsprisen anvendes kun i det indkomstår, hvori bilen er indregistreret første gang, samt de 2 følgende indkomstår. I det 4. og de efterfølgende indkomstår nedsættes værdien til 75 pct. af nyvognsprisen, dog ikke til et beløb under 160.000 kr. Det afhænger således af indregistreringstidspunktet, hvor lang tid der går, før beskatningsgrundlaget nedsættes.

For biler, der er anskaffet mere end 3 år efter første indregistrering, opgøres bilens værdi til arbejdsgiverens købspris inklusive eventuelle istandsættelsesudgifter. Biler, som arbejdsgiveren lejer eller leaser, værdiansættes på samme måde som biler, arbejdsgiveren ejer. Det vil sige, som om bilen var erhvervet til eje på tidspunktet for indgåelsen af leje- eller leasingaftalen.

Beskatningen er fastsat med udgangspunkt i, at den skattepligtige værdi af fri bil svarer til, hvad det koster at holde en tilsvarende bil som privatperson. Heri indgår eksempelvis anskaffelsesudgifter, afskrivninger på bilen, forsikring, service- og reparationsudgifter og brændstof-forbrug ved et normalt privat kørselsomfang.

Til den skattepligtige værdi af fri bil medregnes et miljøtillæg. Miljøtillægget udgør den årlige

afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg, der skal betales for bilen efter brændstofforbrugsafgiftsloven eller efter vægtafgiftsloven. Miljøtillægget for en dieseldreven firmabil uden partikelfilter forøges endvidere med et partikelfiltertillæg på 1.000 kr.

Miljøtillægget giver et incitament for arbejdstageren til at vælge en brændstoføkonomisk firmabil, da tillægget er baseret på ejerafgiften, som er differentieret efter bilens brændstofforbrug.

Ejerafgiften er således fastsat ud fra, at der er et fast forhold mellem forbruget af brændstof og antal kørte kilometer. En konsekvens heraf er, at ejerafgiften er direkte sammenhængende med den mængde CO<sub>2</sub>, der udledes pr. kørt kilometer.

### *3.2.2. Lovforslaget*

Forslaget har til formål at øge tilskyndelsen til at anskaffe mere brændstoføkonomiske firmabiler yderligere, ligesom det ikke findes rimeligt, at de skattepligtige beskattes forskelligt afhængig af, om en firmabil er indregistreret først på året eller i slutningen af året.

Der foreslås derfor, at der sker en forhøjelse af miljøtillægget på 50 pct., når det medregnes til den skattepligtige værdi af fri bil, og at nedsættelsen af beregningsgrundlaget for beskatningen af fri bil til 75 pct. af nyvognsprisen først indtræder 36 måneder efter indregistreringsdatoen.

Forslaget om ændring af beregningsgrundlaget for fri bil sikrer en mere rimelig og ensartet opgørelse af beskatningsgrundlaget. Som det er i dag, skal den, der får stillet en nyindregistreret firmabil til rådighed i januar, betale skat i forhold til nyvognsprisen i 36 måneder, mens den, hvis firmabil er indregistreret i december, kun skal betale skat i forhold til nyvognsprisen i 2 år og 1 måned, dvs. i alt 25 måneder, før beskatningsgrundlaget nedsættes til 75 procent.

### *3.3. Beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske indkomst*

#### *3.3.1. Gældende ret*

Efter ligningslovens § 33 A fritages en fuldt skattepligtig person for beskatning i Danmark af lønindkomst, som erhverves under ophold uden for riget – dvs. Danmark, Færøerne og Grønland – af mindst seks måneders varighed. Det er tilladt at afbryde udlandsopholdet i forbindelse med nødvendigt arbejde i Danmark i direkte tilknytning til udlandsopholdet. Det er også tilladt at opholde sig i Danmark i forbindelse med ferie og lign. Den samlede varighed af ophold i Danmark må dog ikke overstige 42 dage i løbet af de seks måneder. Der er ingen overgrænse for, hvor længe man kan opholde sig uden for riget og fortsat være omfattet af bestemmelsen.

Skattefritagelsen gives ved, at den pågældende persons danske og udenlandske indkomst i et indkomstår opgøres samlet, og der beregnes en skat. Denne skat nedsættes herefter med den del, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst (exemption med progressionsforbehold).

Den danske skat nedsættes som anført, uanset om der er betalt skat i udlandet af den udenlandske indkomst eller ej. Arbejder man i udlandet i seks måneder eller mere under forhold, hvor der ikke sker beskatning i udlandet, er resultatet således, at den pågældende indkomst slet ikke beskattes. Dog omfatter skattefritagelsen kun halvdelen af den danske skat, hvis Danmark har beskatningsretten til lønnen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Der gælder særlige regler for offentligt ansatte. Får en offentligt ansat udetillæg efter ligningslovens § 7, nr. 15, eller skattefri rejsegodtgørelse efter ligningslovens § 9 A under udlandsopholdet, kan ligningslovens § 33 A ikke anvendes. Bestemmelsen kan heller ikke anvendes af offentligt ansatte, der er omfattet af en kollektiv overenskomst, medmindre det udtrykkeligt fremgår af overenskomsten, at lønnen er fastsat under hensyn til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

### *3.3.2. Lovforslaget*

Det foreslås at ophæve ligningslovens § 33 A, da forudsætningerne for bestemmelsen ikke længere er til stede. Det betyder, at der fremover kun kan opnås lempelse i den danske skat af løn i udlandet i det omfang, der er betalt skat af lønnen i udlandet. Forslaget indebærer, at de interne danske regler tilrettes efter internationale standarder, således at det aldrig kan forekomme, at lønnen ikke beskattes nogen steder.

Bestemmelsen kom i sin oprindelige udformning ind i lovgivningen med virkning fra indkomståret 1976 (lov nr. 649 af 19. december 1975, jf. lovforslag L 97, 1975/76.) Bestemmelsen tog sigte på den situation, at en medarbejder arbejder i en periode i udlandet for en dansk arbejdsgiver. Tankegangen var, at den danske arbejdsgiver i en sådan situation kun skulle afholde en lønudgift svarende til beskatningsniveauet i opholdslandet – og det ville ofte være lavere end i Danmark.

Bestemmelsen bygger således på en antagelse om, at lønindkomsten under udlandsopholdet vil blive beskattet i udlandet efter de regler, der gælder dér. Er skatten i udlandet lavere end i Danmark, skal Danmark ikke opkræve differencen. Dette ville ellers være muligt efter bestemmelsen i ligningslovens § 33. Efter denne bestemmelse nedsættes den danske skat højst med det beløb, der faktisk er betalt i udlandet – denne metode kaldes ”credit”.

Da ligningslovens § 33 A blev indført, var det stadig almindeligt at anvende exemption som generel lempelsesmetode i dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det er det ikke længere. Danmark accepterer ikke længere exemption som generel lempelsesmetode og har i mange år ikke gjort det. Begrundelsen er, at exemptionsmetoden kan give mulighed for beskatning på et meget lavt niveau eller endda skattefritagelse i begge lande – også kaldet ”dobbelt ikke-beskatning”.

I stedet anvender Danmark i dag credit som generel lempelsesmetode. Dette sikrer en samlet beskatning på dansk niveau, og det hindrer spekulation i forskelle i beskatningsniveauer landene imellem. Danmark anvender dog exemptionsmetoden i forbindelse med lønindkomst, når det drejer sig om indkomst optjent i Sverige, Norge og Tyskland. Dette skyldes, at man i disse lande opkræver meget høje sociale bidrag hos arbejdsgiverne. Disse bidrag kan man

ikke indregne i en creditlempelse, da de som nævnt ikke påhviler lønmodtageren, men arbejdsgiveren. Derfor anvendes exemptionsmetoden, men kun i de tilfælde, hvor disse store arbejdsgiverbidrag er betalt. Hvis disse bidrag ikke er betalt – fordi den pågældende er socialt sikret i Danmark – anvendes creditmetoden.

I dag anvendes ligningslovens § 33 A ikke blot af personer, som arbejder i udlandet for en dansk arbejdsgiver i en periode. Der er langt større bevægelighed i dag, end der var for 35 år siden, og det er på ingen måde usædvanligt, at en person i en kortere eller længere periode arbejder i udlandet for en udenlandsk arbejdsgiver, samtidig med at personen har bevaret sin fulde skattepligt til Danmark. Anvendes bestemmelsen, kan personen undgå at betale skat til Danmark, samtidig med, at den pågældende og en eventuel familie opnår de fordele af velfærdsmæssig karakter, som tilhørsforholdet til Danmark medfører. Fordelen er upåvirket af, om personen indretter sig, så der opnås en meget lav eller måske slet ingen beskatning i udlandet efter de regler, der gælder dér.

Når ligningslovens § 33 A afskaffes, vil personer, der opholder sig i udlandet, i stedet kunne få creditlempelse for skat, der er betalt i udlandet, ved at anvende ligningslovens § 33 eller de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået. Dobbeltbeskatning kan således stadig undgås.

### *3.4. Beskatning ved arbejdsudleje*

#### *3.4.1. Gældende ret*

Vederlag, som erhverves i forbindelse med arbejdsudleje, beskattes efter reglerne om begrænset skattepligt, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Efter bestemmelsen beskattes personer, der ikke er fuldt skattepligtige til Danmark, af indkomst erhvervet i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet.

Reglen finder ikke anvendelse, når

- arbejdstageren er fuldt skattepligtig til Danmark,
- arbejdstageren er begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1,
- aftalen om arbejdsudleje indgås mellem to danske virksomheder,
- den udenlandske arbejdsgiver, som stiller arbejdskraft til rådighed, har fast driftssted her i landet, eller
- arbejdstageren er udøvende kunstner, musiker, artist eller sportsudøver.

Spørgsmålet om, hvorvidt en aftale vedrører arbejdsudleje eller entreprise, har i praksis givet anledning til tvivl. Det skyldes, at kontrakter om arbejdsudleje kan være svære at adskille fra entreprisekontrakter. Det er vigtigt at få afklaret, om en aftale vedrører arbejdsudleje eller entreprise. Ved arbejdsudleje bliver arbejdstageren umiddelbart beskattet af indkomsten. Ved entreprise er arbejdstageren kun skattepligtig til Danmark, hvis den pågældende er undergivet fuld skattepligt, eller hvis den udenlandske arbejdsgiver har fast driftssted her i landet.

I cirkulære til kildeskatteloven nr. 135 af 4. november 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, punkt 42, er det nærmere beskrevet, hvad der skal forstås

ved arbejdsudleje. Cirkulærets retningslinjer svarer i store træk til de kriterier, som før 2010 fremgik af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, artikel 15, punkt 8.

I cirkulæret lægges der vægt på, om,

1. den overordnede ledelse af arbejdet påhviler hvervgiveren,
2. arbejdet udføres på en arbejdsplads, som hvervgiver disponerer over, og for hvilken hvervgiveren bærer ansvaret,
3. vederlaget til udlejeren beregnes efter den tid, der er medgået, eller under hensyntagen til anden sammenhæng mellem vederlag og den løn, arbejdstageren får,
4. hovedparten af arbejdsredskaber og materiel stilles til rådighed af hvervgiveren, og
5. udlejeren ikke ensidigt fastsætter antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer.

Afgørelsen træffes herefter ud fra en konkret vurdering af disse forhold. Der foreligger en righoldig dansk doms- og afgørelsespraksis på området. Helt overordnet kan praksis sammenfattes således, at hvis arbejdet er beskrevet i en kontrakt og bliver selvstændigt udført af den udenlandske virksomhed til en fast pris, vil aftalen i mange tilfælde blive anset som en entrepriseaftale med den konsekvens, at de udenlandske arbejdstagere ikke betaler skat til Danmark. Det kan også blive resultatet, når en dansk virksomhed får stillet udenlandsk arbejdskraft til rådighed til at udføre bestemte arbejdsopgaver inden for sin egen virksomheds forretningsområde. Inden for brancher som f.eks. landbrug, skovbrug, gartneri og slagteri er der eksempler på, at virksomhedens normale drift formelt varetages på kortvarige entreprisekontrakter. På den måde kan de danske virksomheder efter omstændighederne få arbejdet udført af udenlandsk arbejdskraft, der ikke beskattes i Danmark.

Den udenlandske virksomhed kan være i samme branche som den danske virksomhed og kan derfor netop stille en bestemt kvalificeret arbejdskraft til rådighed, som en dansk virksomhed efterspørger. Men den udenlandske virksomhed kan f.eks. også være et vikarbureau, der formidler arbejdskraft inden for flere erhverv, herunder også arbejdskraft uden særlige kvalifikationer.

#### *3.4.2. Lovforslaget*

Forslaget går ud på at sikre beskatning i de situationer, hvor udenlandsk arbejdskraft modtager vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Det kan være arbejde, som udgør virksomhedens kerneydelser, eller arbejde, som udøves som et naturligt led i en virksomheds drift, f.eks. bogholderi, rengøring eller kantinedrift.

Forslaget skal ses som et led i, at Danmark tilnærmer sig internationale standarder for, hvad der skattemæssigt skal anses for arbejdsudleje.

Den skatteretlige afgørelse er ikke bundet af, hvad parterne gennem aftaler formelt og kontraktligt forpligter sig til. Den udenlandske virksomhed kan f.eks. ikke med skattemæssig virkning aftale sig til, at det arbejde, der udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, og som udføres i selve virksomheden, skattemæssigt skal anses som entreprise. Selv om en dansk virksomhed formelt indgår en entreprisekontrakt med en uden-



landsk arbejdsgiver, omfattes vederlaget til den udenlandske arbejdskraft i disse tilfælde af dansk beskatning. Det skal f.eks. ikke tillægges betydning, om betalingen til den udenlandske virksomhed er fastsat med et bestemt beløb, eller om betaling sker efter forbrug af antal timer i den danske virksomhed, når arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

I den hidtidige praksis har det ofte været tillagt stor vægt, at den udenlandske virksomhed i en entreprisekontrakt har påtaget sig forskellige former for ansvar over for den danske virksomhed. Der kan være tale om ansvar for fejl og mangler eller for forsinkelser i arbejdet. Den form for afledet ansvar over for den danske virksomhed har efter forslaget ikke betydning, hvis opgaven er en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

Der foreligger imidlertid ikke arbejdsudleje, i det omfang den danske virksomhed har outsourcet arbejdsopgaven til en selvstændig virksomhed, således at arbejdsopgaven ikke længe er integreret i den danske virksomhed. Tilsvarende kan den danske virksomhed også få leveret ydelserne af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for omfattet af arbejdsudleje. Er ydelserne ikke tilstrækkeligt udskilt af den danske virksomhed, må de stadig anses for at udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde.

### *3.5. Udvidet beskatning af lønarbejde i Danmark*

#### *3.5.1. Gældende ret*

Personer, der ikke er omfattet af reglerne om fuld skattepligt, er efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, pligtige til at svare indkomstskat til staten af indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten omfatter tillige vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet.

Skattepligten omfatter endvidere fratrædelsesgodtgørelser, løn i en opsigelsesperiode og lignende ydelser, når en sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Vedrører en sådan indkomst både arbejde udført her i landet og arbejde udført uden for Danmark, omfatter skattepligten kun den del, der kan henføres til arbejde i Danmark.

Efter kildeskattelovens § 2, stk. 9, omfatter skattepligten efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, ikke lønindkomst, der udbetales af en fysisk eller juridisk person, der ikke har hjemting eller fast driftssted her i landet. Hvis den, for hvis regning udbetalingen foretages, ikke har hjemting her i landet, men udbetalingen foretages af en fysisk eller juridisk person, som har et fast driftssted her i landet og derfor er skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, omfattes indkomsten dog af § 2, stk. 1, nr. 1, 2, 7 og 10-29.

### *3.5.2. Lovforslaget*

Personer, der ikke er omfattet af reglerne om fuld skattepligt i kildeskattelovens § 1, er efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, begrænset skattepligtige af indkomst for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten forudsætter efter kildeskattelovens § 2, stk. 9, at personen arbejder her i landet for en dansk arbejdsgiver eller for en udenlandsk arbejdsgiver, der har fast driftssted her i landet.

Det foreslås at ændre bestemmelsen i kildeskattelovens § 2, stk. 9, ved at udvide beskatningen til også at omfatte personer, der arbejder i Danmark for en udenlandsk arbejdsgiver uden fast driftssted i Danmark. Efter forslaget kan personen beskattes af sin lønindtægt, hvis den pågældende opholder sig her i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode.

En person, der arbejder for en arbejdsgiver med hyppigt skiftende arbejdssteder, og som på denne måde arbejder for en arbejdsgiver uden fast driftssted i Danmark, bliver således efter forslaget begrænset skattepligtig af sin lønindkomst her i landet, hvis personens samlede ophold i Danmark overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode.

### *4. Økonomiske konsekvenser for det offentlige*

De samlede økonomiske konsekvenser for det offentlige af lovforslag, der fremsættes som led i gennemførelsen af Skattereformen, fremgår af forslag til lov om ændring af ligningsloven, personskatteloven og lov om en børne- og ungeydelse (Skattereformen).

De provenumæssige konsekvenser af de elementer i Skattereformen, der er indeholdt i nærværende lovforslag, er sammenfattet i tabel 4.1. Efter tabellen gives en uddybende provenuvurdering af de enkelte forslag.

Samlet set skønnes den del af Skattereformen, der vedrører dette lovforslag, at medføre et merprovenu på ca. 570 mio. kr. årligt målt i varig virkning efter tilbageløb og adfærd.

I 2013 og 2014 skønnes lovforslaget at medføre et samlet umiddelbart merprovenu på ca. 645 mio. kr. og ca. 865 mio. kr.

For kommune- og kirkeskatten medfører forslaget et merprovenu på ca. 330 mio. kr. i 2013 og ca. 445 mio. kr. årligt fra 2014.

Virkningerne på det kommunale skatteprovenu i de kommuner, der har valgt at selvbudgettere for 2013, vil blive neutraliseret, da provenuvirkningerne af tidsmæssige grunde ikke har kunnet indgå i opgørelsen af det statsgaranterede kommunale udskrivningsgrundlag for 2013, jf. også bemærkningerne til lovforslagets § 3.

Lovforslaget har ingen provenumæssige konsekvenser for regionerne.

For finansåret 2013 skønnes lovforslaget at medføre et merprovenu på ca. 645 mio. kr.

**Tabel 4.1. Samlede provenumæssige konsekvenser af lovforslaget**

Mio. kr. (2013-niveau)	Varig virkning efter tilbageløb og adfærd	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Finansår 2013
5.1 Nedsættelse af loft over rejsefradraget	100	135	130	125	125	120	115	110	110	110	110	135
5.2 Øget beskatning af fri bil	130	220	220	220	220	220	220	220	220	220	220	220
5.3 Beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske lønindkomst	260	200	415	415	415	415	415	415	415	415	415	200
5.4 Beskatning af arbejdsudleje	80	90 <sup>1)</sup>	100	100	100	100	100	100	100	100	100	90
<b>Lovforslaget i alt</b>	570	645	865	860	860	855	850	845	845	845	845	645
heraf kommuneskat	-	330	445	445	445	445	445	445	445	445	445	-
Lovforslaget i alt efter automatisk tilbageløb	570	515	685	680	680	675	670	665	665	665	665	-

1) Forslaget skønnes at medføre et umiddelbart merprovenu i 2012 på ca. 15 mio. kr., jf. afsnit 4.4.

#### 4. 1. Nedsættelse af loft over rejsefradraget

Med lovforslaget nedsættes det nugældende loft over rejsefradraget fra 50.000 kr. til 25.000 kr. I 2010, som var det første år med det gældende loft på 50.000 kr., udgjorde det samlede rejsefradrag ca. 1,15 mia. kr. svarende til en skatteværdi på knap 300 mio. kr. (2019-regler). 2010-tallene viser, at omkring 20.000 personer selvangav rejsefradrag, der var større end 25.000 kr. årligt. Med nedsættelsen af det eksisterende loft over rejsefradraget til 25.000 kr. vil de berørte personers rejsefradrag umiddelbart falde med ca. 415 mio. kr. (2013-niveau). På den baggrund skønnes forslaget at medføre et umiddelbart merprovenu i 2013 på ca. 135 mio. kr. faldende til ca. 110 mio. kr. frem mod 2019, jf. tabel 4.2.

**Tabel 4.2. Provenuvirkning af nedsættelse af loft over rejsefradraget**

Mio. kr. (2013-niveau)	Varig virk- ning	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Finansår 2013
Umiddelbar provenu- virkning	110	135	130	125	125	120	115	110	110	110	110	135
heraf kommuneskat	-	110	110	110	110	110	110	110	110	110	110	-
Provenuvirkning efter automatisk tilbageløb	100	120	115	110	110	105	100	95	95	95	95	-
Provenuvirkning inkl. arbejdsudbudseffekt	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Anm: Der er anvendt en tilbageløbsprocent på 12 i form af moms og afgifter.

Efter tilbageløb på moms og afgifter skønnes merprovenuet fra 2019 at udgøre ca. 100 mio. kr. årligt. Forslaget vurderes kun at have begrænsede virkninger på arbejdsudbuddet.

#### 4.2. Øget beskatning af fri bil

Forslagene om at forhøje miljøtillægget med 50 pct. og om at justere beregningsgrundlaget

for beskatning af fri bil, således at nedsættelsen til 75 pct. af den oprindelige nyvognspris først indtræder 36 måneder efter indregistreringsdatoen, skønnes samlet set at medføre et umiddelbart merprovenu på ca. 220 mio. kr. (2013-niveau). Efter tilbageløb på moms og afgifter skønnes merprovenuet at udgøre ca. 165 mio. kr. årligt, jf. tabel 4.3.

**Tabel 4.3. Provenuvirkning af øget beskatning af fri bil**

Mio. kr. (2013-niveau)	Varig virkning	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Finansår 2013
Forhøjelse af miljøtillægget	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
Beskatning af den fulde nyvognspris i 3 år	165	165	165	165	165	165	165	165	165	165	165	165
Umiddelbar provenuvirkning	220	220	220	220	220	220	220	220	220	220	220	220
heraf kommuneskat	-	110	110	110	110	110	110	110	110	110	110	-
Provenuvirkning efter automatisk tilbageløb	165	165	165	165	165	165	165	165	165	165	165	-
Provenuvirkning inkl. arbejdsudbudseffekt	130	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Anm: Der er anvendt en tilbageløbsprocent på 24,5 i form af moms og afgifter.

Det skønnes, at ændringerne vil reducere arbejdsudbuddet svarende til en varig svækkelse af de offentlige finanser på ca. 35 mio. kr. Efter tilbageløb og adfærd skønnes forslaget således at medføre et varigt merprovenu på ca. 130 mio. kr.

#### 4.3. Beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske lønindkomst

Forslaget om ophævelsen af de særlige regler om skattelempelse medfører, at personer, som i dag får fuld lempelse, i fremtiden kun kan få lempelse for deres betalte skatter i udlandet. For denne persongruppe vurderes det, at deres indkomster i fremtiden vil blive beskattet svarende til en gennemsnitskat på 15 pct., mens der for personer med halv lempelse vurderes at blive tale om fuld beskatning, da Danmark allerede efter gældende regler har beskatningsretten.

I indkomståret 2010 var der knap 5.000 personer, som fik hel lempelse, mens der var ca. 700 personer, som fik halv lempelse. De samlede indkomster for persongruppen udgjorde i størrelsesordenen 2,5 mia. kr.

På denne baggrund skønnes forslaget i 2013 at medføre et umiddelbart merprovenu på ca. 200 mio. kr., da nuværende udsendte først vil blive omfattet fra indkomståret 2014. Fra og med indkomståret 2014 skønnes det umiddelbare merprovenu at udgøre ca. 415 mio. kr. årligt (2013-niveau), jf. tabel 4.4. Efter tilbageløb på moms og afgifter skønnes det årlige merprovenu fra 2014 at udgøre ca. 315 mio. kr. Det skønnes, at ændringerne vil reducere arbejdsudbuddet svarende til en varig svækkelse af de offentlige finanser på ca. 50 mio. kr. Efter tilbageløb og adfærd skønnes forslaget således at medføre et varigt merprovenu på ca. 260 mio. kr. årligt, jf. tabel 4.4.

**Tabel 4.4. Provenuvirkning af beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske lønindkomst**

Mio. kr. (2013-niveau)	Varig virkning	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Finansår 2013
Umiddelbar provenuvirkning	410	200	415	415	415	415	415	415	415	415	415	200
heraf kommuneskat	-	110	225	225	225	225	225	225	225	225	225	-
Provenuvirkning efter automatisk tilbageløb	310	150	315	315	315	315	315	315	315	315	315	-
Provenuvirkning inkl. arbejdsudbudseffekt	260	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Anm: Der er anvendt en tilbageløbsprocent på 24,5 i form af moms og afgifter.

På sigt vurderes forslaget at have mindre, negative strukturvirkninger, såfremt de berørte personer udtræder af deres skattepligt og udflytter helt i forbindelse med deres udlandsophold.

#### 4.4. Beskatning ved arbejdsudleje

Forslaget medfører, at flere personer end tidligere, vil blive omfattet af reglerne om arbejdsudleje.

Det skønnes, at der årligt er arbejdskraft med bopæl i udlandet svarende til ca. 2.500 fuldtids-beskæftigede, der udfører arbejde i virksomheder i Danmark, og som samtidig undgår beskatning efter reglerne om arbejdsudleje. Det skønnes med stor usikkerhed, at stramningerne af reglerne vil medføre, at yderligere ca. 1.000 fuldtidsbeskæftigede personer vil blive omfattet af reglerne om arbejdsudleje. For at tage hensyn til allerede indgåede aftaler, vil disse først omfattes af ændringen fra 1. juli 2013, hvorimod alle nye aftaler indgået efter lovens ikrafttræden vil være omfattet af de nye regler.

På denne baggrund skønnes det med stor usikkerhed, at forslaget vil medføre et umiddelbart merprovenu i 2012 på ca. 15 mio. kr., ca. 90 mio. kr. i 2013 og ca. 100 mio. kr. årligt fra og med 2014 (2013-niveau), jf. tabel 4.5.

Dette forslag har ingen konsekvenser for kommuneskatten, da ændringerne vedrører skatten for begrænset skattepligtige. Denne personkreds betaler ikke kommuneskat, men en statslig indkomstskat svarende til den gennemsnitlige kommuneskat.

Efter tilbageløb på moms og afgifter skønnes det årlige merprovenu fra 2014 at udgøre ca. 90 mio. kr. Det skønnes, at ændringerne vil reducere arbejdsudbuddet svarende til en varig svækkelse af de offentlige finanser på ca. 10 mio. kr.

Efter tilbageløb og adfærd skønnes forslaget således at medføre et varigt merprovenu på ca. 80 mio. kr. årligt.

På sigt kan forslaget have mindre, negative strukturvirkninger, såfremt den udenlandske arbejdskraft udebliver som følge af den lavere indkomst efter skat, og arbejdet kun i begrænset

omfang overtages af den indenlandske arbejdskraft.

**Tabel 4.5. Provenuvirkning af beskatning af arbejdsudleje**

Mio. kr. (2013-niveau)	Varig virk- ning	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Finansår 2013
Umiddelbar provenu- virkning	100	90 <sup>1)</sup>	100	100	100	100	100	100	100	100	100	90
heraf kommuneskat	-	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-
Provenuvirkning efter automatisk tilbageløb	90	80	90	90	90	90	90	90	90	90	90	-
Provenuvirkning inkl. arbejdsudbudseffekt	80	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Anm: Der er anvendt en tilbageløbsprocent på 10 i form af moms og afgifter.

1) Forslaget skønnes at medføre et umiddelbart merprovenu i 2012 på ca. 15 mio. kr.

#### 4.5. Udvidet beskatning af lønarbejde i Danmark

Forslaget om at udvide beskatningen til også at omfatte personer, der arbejder i Danmark for en udenlandsk arbejdsgiver uden fast driftssted i Danmark, skønnes at begrænse positive provenumæssige konsekvenser, der dog ikke kan kvantificeres nærmere.

#### 5. Administrative konsekvenser for det offentlige

Det skønnes, at lovforslaget vil medføre engangsudgifter til systemudvikling for SKAT på i alt 14,5 mio. kr. De årlige driftsomkostninger som følge af systemtilretningerne skønnes at udgøre 1,1 mio. kr.

Herudover skønnes forslaget ikke at medføre nævneværdige administrative konsekvenser.

#### 6. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

##### 6.1. Nedsættelse af loftet over rejsefradraget

Den foreslåede nedsættelse af loftet over rejsefradraget vil betyde, at de lønmodtagere, som berøres af skærpsen, isoleret set vil opleve en forhøjelse af deres skattebetaling. Hvis lønmodtagerne skal stilles uændret, vil det betyde, at virksomhederne skal kompensere disse via skattefrie godtgørelser. I det omfang virksomhederne fuldt ud kompenserer lønmodtagerne via eksempelvis skattefrie godtgørelser, vil virksomhederne få øgede lønomkostninger.

##### 6.2. Øget beskatning af fri bil

Med forslaget øges incitamentet for arbejdstagerne til at vælge en mere brændstoføkonomisk bil, og det er alene arbejdstagerens skatteforhold, der direkte påvirkes af forslaget. Der er således ingen umiddelbare økonomiske konsekvenser for virksomheder, der tilbyder firmabiler til ansatte. I det omfang der sker en tilpasning i form af mere brændstoføkonomiske firmabiler, f.eks. i retning mod mindre og som oftest også billigere firmabiler, vil virksomheden af konkurrencehensyn tilpasse forholdet mellem kontantløn og anden aflønning, således at den samlede aflønning forbliver uændret. Der vil således heller ikke med tilpasningen være økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

### *6.3. Beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske lønindkomst*

Forslaget vil betyde, at de lønmodtagere, som berøres af skærpelsen, isoleret set vil opleve en forhøjelse af deres skattebetaling. I det omfang virksomhederne kompenserer lønmodtageren for skærpelsen, vil virksomhederne få øgede lønomkostninger.

### *6.4. Beskatning ved arbejdsudleje*

Med forslaget om skærpelse af beskatningen ved arbejdsudleje opnås en mere lige konkurrence mellem danske og udenlandske virksomheder, idet medarbejderne i de udenlandske virksomheder ikke i samme omfang kan konkurrere på skattefordele. Forslagene vil således også modvirke social dumping, idet de lønninger, som danske virksomheder skal konkurrere med, ikke på samme måde som i dag kan fastsættes under hensyn til, at indkomsten ikke skal beskattes i Danmark. Forslaget vurderes således at have gunstige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet, der dog ikke kan kvantificeres nærmere.

### *6.5. Udvidet beskatning af lønarbejde i Danmark*

Forslaget udvider beskatningen til også at omfatte personer, der arbejder i Danmark for en udenlandsk arbejdsgiver uden fast driftssted i Danmark. Efter forslaget skal personen beskattes af sin lønindtægt, hvis den pågældende opholder sig her i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode.

Forslagene vil således også modvirke social dumping, idet de lønninger, som danske virksomheder skal konkurrere med, ikke på samme måde som i dag kan fastsættes under hensyn til, at indkomsten ikke skal beskattes i Danmark. Forslaget vurderes således at have gunstige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet, der dog ikke kan kvantificeres nærmere.

### *7. Administrative konsekvenser for erhvervslivet*

Forslaget skønnes ikke at have nævneværdige administrative konsekvenser for erhvervslivet.

### *8. Administrative konsekvenser for borgerne*

Forslaget har ingen umiddelbare administrative konsekvenser for borgerne.

### *9. Miljømæssige konsekvenser*

Forslaget om forhøjelse af miljøtillægget ved beskatning af fri bil medfører positive miljømæssige konsekvenser, da det vil øge tilskyndelsen til at anskaffe mere brændstoføkonomiske firmabiler. De øvrige forslag har ingen miljømæssige konsekvenser.

### *10. Forholdet til EU-retten*

Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.

### *11. Hørte myndigheder og organisationer m.v.*

.....

### *12. Sammenfattende skema*

### Samlet vurdering af konsekvenser af lovforslaget

	Positive konsekvenser/mindre udgifter	Negative konsekvenser/ mer-udgifter
Økonomiske konsekvenser for det offentlige	Samlet set skønnes lovforslaget at medføre et merprovenu på ca. 570 mio. kr. årligt målt i varig virkning efter tilbageløb og adfærd. I 2013 og 2014 skønnes lovforslaget at medføre et samlet umiddelbart merprovenu på ca. 645 mio. kr. og ca. 865 mio. kr. De økonomiske konsekvenser for kommunerne vil blive neutraliseret. For finansåret 2013 skønnes lovforslaget ligeledes at medføre et merprovenu på ca. 645 mio. kr.	Ingen
Administrative konsekvenser for det offentlige	Ingen	Forslaget skønnes at medføre engangsudgifter til systemudvikling for SKAT på i alt 14,5 mio. kr. De årlige driftsomkostninger som følge af systemtilretningerne skønnes at udgøre 1,1 mio. kr.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Forslaget skønnes at have både positive og negative erhvervsmæssige konsekvenser, dog i begrænset omfang.	Forslaget skønnes, at have både positive og negative erhvervsmæssige konsekvenser, dog i begrænset omfang.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Positive konsekvenser som følge af forhøjelsen af miljøtillægget ved beskatning af fri bil, da det vil øge tilskyndelsen til at anskaffe mere brændstoføkonomiske firmabiler.	Ingen
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.	

### Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

#### Til § 1

Til nr. 1

Det foreslås at styrke den gældende værnsregel i ligningslovens § 9, stk. 4, 3 pkt., hvorefter



en skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse omfattet af ligningslovens § 9 A, § 9 B, eller § 31, stk. 4 eller 5, skal medregnes til indkomstopgørelsen, hvis godtgørelsen fragår i en forud aftalt bruttoløn.

Værnsreglen foreslås udvidet til at omfatte tilfælde, hvor lønmodtageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren for at få udbetalt skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse.

Forslaget er - ligesom den gældende værnsregel - ikke et indgreb over for aftaler om lønnens størrelse. Får lønmodtageren den samme løn som hidtil, er der intet til hinder for, at der kan udbetales skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse. Aftaler om lønnens størrelse er et anliggende for arbejdsmarkedets parter. Lønnens størrelse røres der ikke ved. Den skattefrie rejsegodtgørelse er compensation for afholdte udgifter og ikke en del af lønnen.

Forslaget indebærer, at en lønmodtager i et eksisterende ansættelsesforhold, der indgår aftale med arbejdsgiveren om at gå ned i løn eller udvise løntilbageholdenhed for at få udbetalt rejse- og/eller befordringsgodtgørelse, vil være skattepligtig af den udbetalte godtgørelse. Det samme vil være tilfældet, hvis lønmodtageren i forbindelse med ansættelsen har aftalt en lavere løn end den, vedkommende ellers kunne have fået mod at få udbetalt rejse- og/eller befordringsgodtgørelse oven i den lavere løn.

Det kan relativt nemt kontrolleres, om en lønmodtager er gået ned i løn, og om der i den forbindelse er påbegyndt udbetaling af skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse eller yderligere godtgørelse.

Det er vanskeligere for SKAT at kontrollere, om der er udvist løntilbageholdenhed, således at en lønforhøjelse er konverteret til udbetaling af skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse. I konkrete tilfælde kan SKAT foretage en sådan vurdering. Viser det sig eksempelvis, at der er indgået en skriftlig aftale herom, og kommer SKAT i besiddelse heraf, vil aftalen være dokumentation for en sådan løntilbageholdenhed.

Styrkelsen af værnsreglen er rettet mod de tilfælde, hvor den enkelte lønmodtager efter aftale med arbejdsgiveren kan vælge mellem at få løn og selv afholde sine rejseudgifter eller at gå ned i løn og få skattefri rejse- og/eller befordringsgodtgørelse. Rejse- og befordringsgodtgørelse kan således ikke udbetales skattefrit, hvis godtgørelsen udbetales som led i en fleksibel lønpakke.

Styrkelsen af værnsreglen er dermed rettet mod individuelle aftaler om løn, hvor det kan vælges, om en del af lønnen gives som skattefri godtgørelse, og ikke mod kollektive aftaler, hvor en virksomhed har et princip for alle medarbejdere med samme type arbejde med hensyn til udbetaling af skattefri godtgørelse. Der er således ikke tale om, at lønmodtageren har kompenseret arbejdsgiveren ved lønomlægning, hvis der eksempelvis i forbindelse med overenskomstforhandlinger aftales en lønnedgang, eller at der udvises løntilbageholdenhed, mod at der fremover som led i overenskomsten udbetales skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse. En lønmodtager har heller ikke kompenseret arbejdsgiveren ved lønomlægning, hvis en virk-

somhed eksempelvis på grund af økonomiske vanskeligheder har aftalt med medarbejderne, at de udviser løntilbageholdenhed eller går ned i løn.

Forslaget om at styrke værnsreglen gælder også for lønnede medlemmer af eller medhjælpere for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende.

Til nr. 2

Det foreslås, at det fælles fradragsloft for rejseudgifter og dobbelt husførelse nedsættes fra 50.000 kr. til 25.000 kr. årligt.

Det er både fradrag for udokumenterede udgifter med standardsatserne i ligningslovens § 9 A, stk. 2 og 3, og fradrag for faktiske dokumenterede udgifter, i ligningslovens § 9 A, stk. 7, der nedsættes til maksimalt 25.000 kr. pr. indkomstår, jf. ligningslovens § 9 A, stk. 7, 4. pkt.

Nedsættelsen gælder også i forhold til fradrag for dobbelt husførelse, jf. ligningslovens § 9 A, stk. 7, 5. pkt.

Nedsættelsen gælder endvidere for lønnede medlemmer af eller medhjælpere for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende, jf. ligningslovens § 9 A, stk. 9, 2. pkt.

Ligeledes vil nedsættelsen også gælde for modtagere af tilskudsbevillinger til forskning, som er A-indkomst, jf. ligningslovens § 9 A, stk. 10, 1. pkt.

Nedsættelsen betyder, at lønmodtageren ikke kan fradrage mere end 25.000 kr. i alt efter rejsereglerne og/eller reglerne om dobbelt husførelse pr. indkomstår (2010-niveau).

Der ændres ikke på, at arbejdsgiveren m.v. kan udbetale skattefri godtgørelser med satserne i forbindelse med en rejse, jf. § 9 A, stk. 1.

Hvis en lønmodtager m.v. for et indkomstår således har foretaget fradrag for 25.000 kr. - enten med standardsatserne i § 9 A, stk. 2 og 3, eller med de faktiske dokumenterede udgifter, jf. § 9 A, stk. 7, 1. pkt. - vil arbejdsgiveren m.v. kunne udbetale skattefri rejsegodtgørelse, hvis lønmodtageren fortsat er på rejse og opfylder betingelserne herfor. Det vil både gælde, når der er tale om den samme rejse, der for den første periode er foretaget fradrag for, og når der er tale om en ny rejse til et nyt midlertidigt arbejdssted.

Har en lønmodtager m.v. i indkomståret både foretaget fradrag med standardsatserne og med faktiske dokumenterede udgifter, jf. § 9 A, stk. 7, 1. pkt., og eventuelt efter reglerne om dobbelt husførelse, er det summen af disse, der ikke kan fradrages ud over 25.000 kr. i et indkomstår.

Til nr. 3

Det foreslås, at fradragsloftet for rejseudgifter med standardsatserne i § 9 A, stk. 2 og 3, nedsættes fra 50.000 kr. til 25.000 kr. pr. indkomstår.

Selvstændigt erhvervsdrivende kan således foretage fradrag med standardsatserne for rejseudgifter, jf. § 9 A, stk. 2 og 3, med op til 25.000 kr. i et indkomstår.

Forslaget indebærer ingen ændringer i den selvstændigt erhvervsdrivendes adgang til at foretage fradrag for rejseudgifter med de faktiske udgifter, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Har den selvstændigt erhvervsdrivende for et indkomstår foretaget fradrag med standardsatserne for 25.000 kr., men har den pågældende yderligere dokumenterede erhvervsmæssige udgifter til kost, småfornødenheder og logi, kan disse fradrages efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Er der foretaget fradrag med standardsatsen kan den samme udgift ikke samtidigt fradrages med den faktisk dokumenterede udgift.

Til nr. 4

Der foreslås, at der sker en forhøjelse af miljøtillægget på 50 pct., når det medregnes til den skattepligtige værdi af fri bil.

Miljøtillægget udgør den årlige ejerafgift for bilen. Hvis bilen ikke er omfattet af reglerne om ejerafgift, udgør miljøtillægget den årlige vægtafgift for bilen.

Miljøtillægget giver et incitament for arbejdstageren til at vælge en brændstoføkonomisk firmabil, da tillægget er baseret på ejerafgiften, som er differentieret efter bilens brændstofforbrug.

Til nr. 5

Forslaget indebærer, at nedsættelsen af beregningsgrundlaget for beskattningen af fri bil til 75 pct. af nyvognsprisen først indtræder 36 måneder efter indregistreringsdatoen. Det sikrer en mere rimelig og ensartet opgørelse af beskatningsgrundlaget. Uanset om den nye firmabil er indregistreret i januar måned eller i december måned, bliver lønmodtagerne beskattet ens.

Til nr. 6

Det foreslås at ophæve ligningslovens § 33 A. Som nævnt i afsnit 3.3 i de almindelige bemærkninger fritager bestemmelsen for skat af lønindkomst optjent i udlandet. Det betyder, at den danske skat nedsættes uden hensyn til, hvor meget skat der er betalt i udlandet.

Med ophævelsen af ligningslovens § 33 A vil det ikke længere være muligt at unddrage sig dansk beskatning af lønindkomst, så længe man er fuldt skattepligtig til Danmark. I stedet vil personer, der opholder sig i udlandet, kunne anvende ligningslovens § 33 eller de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået.

Ligningslovens § 33 er en såkaldt creditbestemmelse for udenlandsk indkomst. Det vil sige, at den danske skat kan nedsættes, men dog højst med det beløb, der er betalt i skat i udlandet. Anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne vil med meget få undtagelser medføre samme resultat. Resultatet vil altså være en samlet beskatning på dansk niveau, hvis det danske skatteniveau er det højeste, og en beskatning på udenlandsk niveau, hvis det udenlandske skatteniveau er det højeste.

*Til § 2*

Til nr. 1

Forslaget går ud på at sikre beskatning i de situationer, hvor udenlandsk arbejdskraft modtager vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, når arbejdet udføres som en integreret del af en dansk virksomheds forretningsområde. Forslaget skal ses som et led i, at Danmark tilnærmer sig internationale standarder for, hvad der skattemæssigt skal anses for arbejdsudleje.

Den skatteretlige afgørelse er ikke bundet af, hvad parterne gennem aftaler formelt og kontraktligt forpligter sig til. Den udenlandske virksomhed kan f.eks. ikke med skattemæssig virkning aftale sig til, at det arbejde, der udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, og som udføres i selve virksomheden, skattemæssigt skal anses som en entreprise. Selv om en dansk virksomhed formelt indgår en entreprisekontrakt med en udenlandsk arbejdsgiver, omfattes vederlaget til den udenlandske arbejdskraft i disse tilfælde af dansk beskatning. Det skal f.eks. ikke tillægges betydning, om betalingen til den udenlandske virksomhed er fastsat til et bestemt beløb, eller om betaling sker efter forbrug af antal timer i den danske virksomhed, når arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

I den hidtidige praksis har det ofte været tillagt stor vægt, at den udenlandske virksomhed i en entreprisekontrakt har påtaget sig forskellige former for ansvar over for den danske virksomhed. Der kan være tale om ansvar for fejl og mangler eller for forsinkelser i arbejdet. Den form for afledet ansvar over for den danske virksomhed har efter forslaget ikke betydning, hvis opgaven er en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

Der foreligger imidlertid ikke arbejdsudleje, i det omfang den danske virksomhed har outsourcet arbejdsopgaven til en selvstændig virksomhed, således at arbejdsopgaven ikke længe er en integreret del af den danske virksomhed. Tilsvarende kan den danske virksomhed også få leveret ydelserne af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for omfattet af arbejdsudleje. Er ydelserne ikke tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, må de stadig anses for at udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde.

Vigtigheden af, at der er tale om en integreret del af virksomhedens forretningsområde, kan illustreres med følgende eksempler:

1. Hvis et selskab, der er beliggende i udlandet og specialiseret i computersoftware, indgår en kontrakt med et dansk firma om nærmere definerede instruktioner i brugen af software i det danske firma, og disse tjenesteydelser ikke er en integreret del af det danske firmas forretningsområde, kan ydelserne i det danske selskab ikke anses for omfattet af reglerne om arbejdsudleje.
2. Hvis et moderselskab, der er hjemmehørende i udlandet, skal implementere en markedsstrategi i et dansk datterselskab, der ikke som sin opgave har markedsstrategi som en del af selskabets virksomhed, er serviceydelserne, som moderselskabet yder over

for det danske datterselskab, ikke omfattet af reglerne om arbejdsudleje.

3. Hvis et dansk hotel, der er en del af en international hotelkæde, i en 5-månedersperiode får tilført en receptionist fra et andet hotel i kæden, vil den pågældende receptionist udføre et arbejde, der er en integreret del af hotellets almindelige arbejdsområde, og derfor vil vederlaget for disse serviceydelser være omfattet af reglerne om arbejdsudleje.
4. Hvis et dansk hotel indgår en aftale med et udenlandsk byggefirma om at få ombygget hotellets køkken, vil aftalen ikke anses for arbejdsudleje, fordi det danske hotel ikke som forretningsområde beskæftiger sig med at ombygge køkkener.
5. Hvis et dansk byggefirma indgår en kontrakt med et udenlandsk arbejdsformidlingsfirma om at få tilført en ingeniør i 4 måneder til et bestemt byggeprojekt, vil ingeniørens serviceydelser være omfattet af reglerne om arbejdsudleje.
6. Hvis et dansk byggefirma indgår en kontrakt med et udenlandsk byggefirma om at få tilført en ingeniør i 4 måneder til et bestemt byggeprojekt, vil ingeniørens serviceydelser være omfattet af reglerne om arbejdsudleje, når ingeniørens tjenesteydelser ligger inden for det danske firmas forretningsområde.
7. Et dansk datterselskab er en del af en multinational koncern. Selskaberne i koncernen er funktionsopdelt. En medarbejder i et af de udenlandske selskaber har ansvaret for koncernens juridiske support og arbejder i 3 måneder med at supportere det danske selskab. Dette arbejde er en integreret del af det udenlandske selskabs forretningsområde, men ikke af det danske selskabs forretningsområde. Det danske selskabs betaling for tjenesteydelserne er derfor ikke omfattet af reglerne om arbejdsudleje.

Det kan være relevant at inddrage andre faktorer i bedømmelsen af, om der foreligger arbejdsudleje eller entreprise. Det gælder, når der er tvivl om, hvorvidt ydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds forretningsområde. Det forekommer navnlig, når der er indgået en kontrakt mellem en udenlandsk virksomhed og en dansk virksomhed, der begge har leveret ydelser inden for samme område. I så fald kan det være relevant at se på:

- Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?
- Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres?
- Om den formelle arbejdsgiver direkte har afkrævet den virksomhed, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen?
- Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?
- Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet, og deres kvalifikationer?
- Hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet, og retten til at opsiges den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet?
- Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relateret til arbejdet?
- Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

Det kan i disse tilfælde have betydning, hvordan der afregnes mellem den danske og udenlandske virksomhed, men det er ikke nødvendigvis afgørende. Hvis den udenlandske virksomhed

somhed af den danske hvervgiver afkræver et vederlag, der udgør vederlaget og øvrige personaleomkostninger til personen uden nogen avancemargin eller med tillæg af en avancemargin, der er beregnet som en procentdel af vederlaget og øvrige personaleomkostninger, tyder dette på arbejdsudleje. Hvis den betaling, der er afkrævet for tjenesteydelserne, omvendt ikke har relation til vederlaget til personen, eller hvis dette vederlag kun er en af mange faktorer, der indgår i kontrakten, kan dette pege på entrepriser.

Udenlandske arbejdstagere, der er udøvende kunstnere, musikere, artister eller sportsudøvere, er fortsat ikke omfattet af reglerne om arbejdsudleje.

Det er en konsekvens af forslaget, at danske arbejdsgivere i langt flere situationer vil skulle indeholde A-skat efter de særlige regler, der knytter sig til arbejdsudleje. Efter de gældende regler skal den danske arbejdsgiver ved opgørelsen af det beløb, der skal indeholdes A-skat af, hos den udenlandske arbejdsgiver skaffe sig oplysninger om, hvor stor en del af vederlaget, der skal anses for vederlag til den arbejdsudlejede arbejdstager.

Hvis den danske arbejdsgiver ikke kan få oplyst, hvor stor en del af det samlede vederlag, der viderebetales som løn til den arbejdsudlejede arbejdstager, skal der som udgangspunkt indeholdes skat af det samlede vederlag.

Efter kildeskattelovens § 48 B beregnes skatten som 30 pct. af bruttoindtægten. Skattepligten anses for endelig ved indeholdelse af 30 pct. skat samt arbejdsmarkedsbidrag. Den arbejdsudlejede har ikke pligt til at indgive selvangivelse, men kan vælge at blive beskattet som en almindelig begrænset skattepligtig lønmodtager efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, med pligt til at indgive selvangivelse.

Til nr. 2

Personer, der ikke er omfattet af reglerne om fuld skattepligt i kildeskattelovens § 1, er efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, begrænset skattepligtige af indkomst for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten forudsætter, at personen arbejder her i landet for en dansk arbejdsgiver eller for en udenlandsk arbejdsgiver, der har fast driftssted her i landet.

Det foreslås at ændre bestemmelsen i kildeskattelovens § 2, stk. 9, ved at udvide beskatningen til også at omfatte personer, der har en udenlandsk arbejdsgiver, som ikke har fast driftssted i Danmark. Efter lovforslaget kan en person beskattes af sin lønindtægt, hvis den pågældende opholder sig her i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode. En person bliver på denne måde skattepligtig af sin lønindtægt her i landet, selv om den pågældende arbejder for en arbejdsgiver med hyppigt skiftende arbejdssteder, som på denne måde undgår at få fast driftssted i Danmark.

Med lovforslaget indtræder skattepligten for udenlandsk arbejdskraft, når opholdet i Danmark får mere permanent karakter. Skattepligten indtræder fra den første dag af det ophold, der har ført til, at skattepligten indtræder. Den pågældende person er skattepligtig af sin lønindkomst optjent i Danmark i denne periode og er således ikke kun skattepligtig af den løn, som den

pågældende har optjent efter, at opholdet her i landet overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode.

Lovforslaget følger kriterierne i OECD's modeloverenskomst og de fleste gældende dobbelt-beskatningsoverenskomster om beskatning af lønindkomst. Det følger af modeloverenskomstens artikel 15, at det er arbejdslandet og ikke hjemlandet, der har retten til at beskatte indkomst for arbejde udført i arbejdslandet, når lønmodtageren opholder sig i arbejdslandet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i nogen 12-måneders-periode.

Det fremgår af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, hvad der skal henregnes til den skattepligtige lønindkomst. Til indkomsten henregnes vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten omfatter tillige vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet.

Skattepligten omfatter endvidere fratrædelsesgodtgørelser, løn i en opsigelsesperiode og lignende ydelser, når en sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Vedrører en sådan indkomst både arbejde udført her i landet og arbejde udført uden for Danmark, omfatter skattepligten kun den del, der kan henføres til arbejde i Danmark.

### *Til § 3*

Til stk. 1

Det foreslås, at loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Til stk. 2

Det foreslås, at lovforslagets § 1, nr. 1, om en styrkelse af værnsreglen mod konvertering af løn til skattefri godtgørelse ved lønomlægning tillægges virkning for alle aftaler, der indgås eller ændres fra og med lovens ikrafttræden.

Til stk. 3

Det foreslås, at lovforslagets § 1, nr. 2 og 3, vedrørende nedsættelsen af det fælles fradragstloft for rejseudgifter og dobbelt husførelse tillægges virkning fra og med indkomståret 2013.

Til stk. 4

Det foreslås, at lovforslagets § 1, nr. 4 og 5, om forhøjelse af miljøtillægget med 50 pct., når det medregnes til den skattepligtige værdi af fri bil, og ændringen af beregningsgrundlaget for beskatningen af fri bil, har virkning fra og med den 1. januar 2013. Det foreslås også, at § 2, nr. 2, om begrænset skattepligt af lønindtægt har virkning fra og med den 1. januar 2013.

Forslaget har også virkning for allerede indregistrerede biler. En lønmodtager, der har en fir-

mabil indregistreret i december 2010, vil som følge heraf ikke få nedsat beskatningsgrundlaget til 75 pct. af nyvognsprisen med virkning fra januar 2013, men først med virkning fra december 2013.

Til stk. 5

Der foreslås en overgangsbestemmelse for personer, som på tidspunktet for lovens ikrafttræden allerede har taget ophold uden for riget. Det foreslås, at sådanne personer vil kunne anvende de hidtidige bestemmelser frem til udgangen af 2013. Herved vil de pågældende få en rimelig tid til at indrette sig på de ændrede vilkår.

Til stk. 6

Det foreslås, at loven har virkning for aftaler om arbejdsudleje, der indgås eller ændres fra og med lovens ikrafttræden. For aftaler om arbejdsudleje, der er indgået før lovens ikrafttræden, finder kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, som affattet i den nye formulering, anvendelse fra og med den 1. juli 2013. Herved vil de pågældende parter i en aftale om arbejdsudleje få en rimelig tid til at indrette sig på de ændrede vilkår.

Til stk. 7 og 8

De foreslåede bestemmelser i stk. 7 og 8 indebærer, at de økonomiske virkninger af lovforslaget for indkomståret 2013 neutraliseres for kommunerne og folkekirken, for så vidt angår kommuner, der for 2013 vælger at budgettere med deres eget skøn over udskrivningsgrundlaget.

Det skyldes, at det tidsmæssigt ikke har været muligt at indarbejde konsekvenserne af lovforslaget i det statsgaranterede kommunale udskrivningsgrundlag for 2013.

For kommuner, der for 2013 vælger at budgettere med deres eget skøn over udskrivningsgrundlaget, vil efterreguleringen af indkomstkatten for 2013, som opgøres i 2015 og afregnes i 2016, blive korrigeret efter denne bestemmelse.

Lovforslaget skønnes at medføre en stigning i udskrivningsgrundlaget på ca. 1.285 mio. kr. i forhold til det udmeldte statsgaranterede udskrivningsgrundlag for kommunerne og folkekirken for 2013. Stigningen i udskrivningsgrundlaget vedrører de foreslåede ændringer af rejsefradraget, beskatningen af fri bil og fuldt skattepligtiges udenlandske lønindkomst.

Det er ikke muligt at opgøre lovforslagets økonomiske konsekvenser for de enkelte kommuner. Korrektionen af efterreguleringen foreslås derfor opgjort som den enkelte kommunes andel af den skønnede forøgelse på 1.285 mio. kr. af det kommunale udskrivningsgrundlag opgjort i forhold til kommunens andel af det samlede udskrivningsgrundlag for kommuneskat for 2013 beregnet på grundlag af de oplysninger, der foreligger pr. 1. maj 2015. Korrektionen for kirkeskat i selvbudgetterende kommuner beregnes på tilsvarende måde.



