



Fuld, halv eller ingen dansk skat ved arbejde i udlandet

Personer med bopæl i Danmark, der arbejder i udlandet, skal selvangive den udenlandske indkomst på den danske selvangivelse og dermed som udgangspunkt betale dansk skat af lønnen. Der gælder imidlertid en intern dansk lempelsesregel, der betyder, at den danske skat enten kan nedsættes til halvdelen eller fuldstændig bortfalde, når der er tale om løn i et ansættelsesforhold.

Arbejde i udlandet

Personer, der er fuld skattepligtige og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, skal selvangive deres globalindkomst.

Det betyder blandt andet, at løn for arbejde udført i udlandet også skal medtages på den danske selvangivelse.

Dette er dog ikke ensbetydende med, at der skal betales fuld dansk skat af den udenlandske lønindkomst.

Ved lønarbejde i udlandet skal der i mange tilfælde betales udenlandsk skat. Hvis Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, hvor arbejdet er udført, er Danmark forpligtet til at give et nedslag i den danske skat. I de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster er det aftalt, at Danmark skal give kreditlempelse. Ved kreditlempelse gives der nedslag i den danske skat med det mindste af følgende to beløb:

1. Betalt udenlandsk skat
2. Den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

En nedsættelse med betalt skat i udlandet giver ingen samlet skattebesparelse. De allerfleste dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, giver kun lønmodtagere ret til kreditlempelse.

En samlet skattebesvarelse kan imidlertid opnås, hvis der gives et nedslag i den danske skat efter exemptionmetoden, og den udenlandske skat er mindre end den danske. Efter en intern dansk regel, nemlig ligningslovens § 33 A, kan lønmodtagere ved arbejde i udlandet få exemptionlempelse. Efter denne metode udgør nedslaget den del af den samlede beregnede danske skat, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst.

Den udenlandske løn bliver derfor reelt ikke beskattet i Danmark. Lønnen skal imidlertid selvangives i Danmark med den konsekvens, at den danske skat af anden positiv indkomst bliver større på grund af den progressive skat mv.

Ligningslovens § 33 A kan anvendes, uanset hvor i udlandet man arbejder, dog ikke Færøerne og Grønland.

Reglen gælder ved arbejde for såvel en dansk som en udenlandsk arbejdsgiver. Det betyder også, at hovedaktionæren kan arbejde i udlandet for sit eget danske selskab og dermed falde ind under reglen. Der gælder særlige regler for offentligt ansatte, og disse regler omtales ikke i det følgende.

Hvilke betingelser skal være opfyldt?

For at kunne anvende ligningslovens § 33 A skal følgende betingelser være opfyldt:

- Personen skal opholde sig uden for Danmark, Færøerne og Grønland i mindst seks måneder
- Ferie- og fridage i Danmark må højst udgøre 42 dage inden for enhver 6-måneders-periode
- Under udlandsopholdet må der ikke arbejdes i Danmark, bortset fra eventuel afrapportering.
- Opholdet i udlandet skal være begrundet i arbejdsgivers forhold.



Ophold uden for riget i mindst seks måneder

Opholdet uden for Danmark, Færøerne og Grønland skal have en varighed af mindst seks måneder. 6-måneders-perioden relaterer sig ikke til kalenderåret. Reglen vil således være opfyldt, hvis opholdet i udlandet påbegyndes den 1. september 2015 og afsluttes den 1. april 2016.

Ophold i flere lande gælder som en samlet opholdsperiode. Mindst seks måneder skal forstås som en månedsregel.

Et ophold, der strækker sig over 183 dage eksempelvis fra den 23. marts til den 21. september, opfylder ikke 6-måneders-betingelsen.

Udlandsopholdets varighed skal kunne dokumenteres i form af eksempelvis arbejdskontrakt, rejsebilag mv.

Opholdet i udlandet er ikke begrænset til arbejdsophold. Det betyder, at eksempelvis ferie i udlandet som afslutning på et udlandsophold kan medregnes i 6-måneders-perioden.

Ferie i Danmark som afslutning på udlandsopholdet kan ikke medregnes, medmindre personen igen tager til udlandet og er i udlandet på 6-måneders-dagen for udlandsopholdets start.

Eksempel på udlandsophold afsluttet med ferie i Danmark efterfulgt af ferie i udlandet

En person arbejder i perioden fra 1. februar til 18. juni 2015 i udlandet. Personen har ferie fra 19. juni til 6. august 2015. Personen afholder ferie i Danmark fra 19. juni til 27. juli 2015 og ferie i Grækenland fra 28. juli til 4. august 2015.

Da personen opholder sig i udlandet ved udløbet af 6-måneders-perioden, og da personens ferieophold i Danmark ikke overstiger 42 dage, er personen berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Skal man arbejde i udlandet i mindre end seks måneder, kan man alligevel opfylde 6-måneders-reglen, hvis man afslutter arbejdsopholdet med ferie i udlandet og sørger for at være i udlandet ved udløbet af 6-måneders-perioden, og tag nu hellere én dags ferie for meget end for lidt. Man kan også påbegynde arbejdsopholdet med ferie i udlandet.

Skal man eksempelvis arbejde i Australien i fem måneder, kan man vælge at rejse fra Danmark mindst én måned tidligere og køre rundt i Australien, inden arbejdet påbegyndes.

42-dages-reglen

Den anden betingelse er, at man højst må opholde sig i Danmark i 42 dage indenfor enhver 6-månedersperiode.

Ved ophold i Danmark skal der være tale om fri- og feriedage. Der må ikke på nogen måde udføres arbejde i Danmark, se dog nedenfor under "Afrapporteringsreglen".

Brudte døgn tæller fuldt ud med ved opgørelsen af antal opholdsdage i Danmark. Ved ankomst til Danmark fredag aften og afrejse igen søndag efter midnat (det vil sige mandag) har opholdet i Danmark varet i fire dage.

42-dages-reglen svarer til et tilladt ophold i Danmark på syv dage pr. måneds udlandsophold. Ved ophold i udlandet i otte måneder må opholdet i Danmark derfor maksimalt vare 56 dage. Opholdet i Danmark må dog ikke inden for nogen 6-måneders-periode overstige 42 dage. Det kan derfor være en god ide at foretage "indtegning på en papkalender", således at man hele tiden har styr på antal dage i Danmark indenfor enhver givne 6-måneders-periode.

Alt arbejde er "forbudt", forstået på den måde, at den "nødvendige" periode på mindst seks måneder afbrydes, når der udføres arbejde i Danmark.



Tager en person eksempelvis til udlandet for at arbejde i perioden 1. februar – 1. november 2015, men udfører arbejde en enkelt dag i Danmark i juli måned, er han ikke berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, da der er mindre end seks måneder på begge sider af arbejdsdagen i Danmark.

Er den pågældende arbejdsdag i Danmark derimod først i august 2015, vil personen opfylde 6-måneders-betingelsen fra 1. februar indtil arbejdsdagen i august, hvorimod perioden efter arbejdsdagen i Danmark er under seks måneder og derfor ikke berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Det er enhver form for arbejde i Danmark, der er "forbudt".

Fra praksis kan nævnes en person, der var udstationeret af sin danske arbejdsgiver til at arbejde i udlandet i en periode på mere end seks måneder.

Personen var imidlertid medarbejdervalgt bestyrelsesmedlem i det danske selskab, og deltagelse i et bestyrelsesmøde i Danmark ville betyde, at 6-måneders-perioden blev afbrudt. I de tilfælde, hvor en hovedaktionær udfører arbejde i udlandet for sit danske selskab, er den sikre løsning, at aktionæren holder sig helt væk fra Danmark i mindst seks måneder, inden han vender hjem til Danmark igen, da det kan være svært helt at undgå arbejde under ophold i Danmark.

Afrapporteringsreglen

Arbejde i Danmark afbryder 6-måneders-perioden. Der gælder dog en enkelt undtagelse, nemlig den såkaldte afrapporteringsregel, hvorefter "nødvendigt" arbejde i Danmark er tilladt. Arbejdet skal være direkte forbundet med hovedbeskæftigelsen i udlandet.

Der kan eksempelvis være tale om afrapportering overfor bestyrelsen i et dansk selskab eller deltagelse i et kursus, der har direkte tilknytning til det arbejde, personen udfører i udlandet.

Reglen om "nødvendigt" arbejde i Danmark fortolkes i praksis meget restriktivt. Afrapporteringsdage medregnes i de anførte 42 dage, og den del af lønnen, der forholdsmæssigt kan henføres til disse dage, giver ikke ret til lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Udlandsopholdet skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold

Den lønindkomst, der kan skattelempe efter LL § 33 A, skal være optjent ved ophold uden for riget – dvs. uden for Danmark, Grønland og Færøerne.

Udlandsopholdet skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, hvorfor der ikke kan opnås lempelse, når lønmodtageren af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden at det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold.

Dette fremgår af Østre Landsrets dom af 6. december 2022 (SKM2023.18.ØLR), som vedrører anvendelsesområdet for ligningslovens § 33 A. Personer kan ifølge dommen ikke anvende ligningslovens § 33 A, såfremt udlandsopholdet ikke har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Lønindkomsten skal være knyttet til arbejdet i det pågældende udland.

Landsretten udtalte, at tilfælde, hvor en dansk lønmodtager, som har bevaret sin fulde skattepligt til Danmark, af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden at det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, falder uden for ligningslovens § 33 A.

Et grænsetilfælde ift. denne regel er behandlet i et bindende svar som vi har hjulpet vores kunde med at indhente.

Sagen er refereret i SKM2023.424.SR, hvor kunden ejede 50 % af et selskab, hvor han var ansat som direktør. Kunden rejste til Vietnam med sin familie i 7 måneder for at udbygge og pleje selskabets kunderelationer i Vietnam. Skatterådet kunne blandt andet bekræfte, at spørger kunne få nedsat skatten på lønindkomst for arbejdet uden for riget efter ligningslovens § 33 A. Skatterådet lagde vægt på, at opholdet i



Vietnam havde en sammenhæng med selskabets forhold, og at der ikke var tale om en situation, hvor spørger af egen drift og uafhængigt af selskabet valgte at bosætte sig i udlandet.

Skatterådet lagde også vægt på, at beslutningen om udlandsopholdet var truffet af selskabets ledelse, som ikke alene udgjordes af spørger, og at opholdet havde til formål at styrke selskabets samarbejder i Vietnam. Der var således indgået en aftale om, at spørger i en periode var beskæftiget ved et arbejdssted uden for riget.

Ingen dansk skat eller halv dansk skat

Lempelsesmetoden efter ligningslovens § 33 A er altid exemption med progressionsforbehold, men der kan være tale om enten "hel" eller "halv" lempelse.

Hvis lønnen er optjent ved arbejde udført i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, vil der altid ske hel lempelse, hvilket vil sige, at der gives et nedslag i den danske skat med den del af skatten, der forholdsmæssigt kan henføres til den udenlandske indkomst. Dette gælder, uanset om der er betalt skat i udlandet eller ej.

Hvis Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdslandet, vil der også ske hel lempelse under forudsætning af, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten tillægger arbejdslandet beskatningsretten. Er beskatningsretten derimod tillagt Danmark i henhold til overenskomsten, opnås kun halv lempelse, men så må arbejdslandet heller ikke opkræve skat af indkomsten.

Hovedreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er, at arbejdslandet har beskatningsretten til lønindkomsten. Men hvis personen arbejder for en dansk arbejdsgiver uden fast driftssted i arbejdslandet, og den udstationerede person opholder sig i arbejdslandet i maksimalt 183 dage. En person har arbejdet i flere lande for en dansk arbejdsgiver, som ikke har fast driftssted i det aktuelle arbejdsland, inden for et kalenderår, skatteår (arbejdslandets) eller en 12-måneders-periode alt afhængig af den præcise ordlyd i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, vil Danmark være tillagt beskatningsretten.

Det er det fysiske antal opholdsdage i det pågældende land, der medregnes, når dage antallet skal opgøres. Feriedage i et andet land medregnes derfor ikke, når det skal afgøres, om personen har opholdt sig mere end 183 dage i arbejdslandet. Brudte døgn tæller som én dag.

Subsidiær beskatningsret

I nogle dobbeltbeskatningsoverenskomster gælder der en subsidiær beskatningsret for bopælslandet. Det er eksempelvis tilfældet i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst og overenskomsten med Storbritannien.

Det betyder, at hvis arbejdslandet ikke har udnyttet den beskatningsret det har efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, vil lempelsen efter ligningslovens § 33 A kun blive en nedsættelse af den danske skat til det halve (halv lempelse).

Exemptionlempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst

Hvis en person arbejder i eksempelvis Holland, og Holland har beskatningsretten til lønindkomsten efter den mellem Danmark og Holland indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst, er personen berettiget til exemptionlempelse efter overenskomsten.

Selv om der er tale om samme lempelsesmetode som efter ligningslovens § 33 A, kan det være en fordel at vælge lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, idet "uægte" underskud ved lempelse efter en overenskomst overføres til ægtefællen.

En person, hvis danske indkomst består af lempelsesberettiget udenlandsk lønindkomst og nettorenteudgifter, vil normalt have en positiv skattepligtig indkomst efter globalindkomstprincippet. Det betyder, at der ikke bliver et skattemæssigt underskud at fremføre til et senere indkomstår.



Hvis personen er gift, vil underskuddet i den danske indkomst ved skatteberegningen (det vil sige indkomsten uden den udenlandske lønindkomst) blive overført til ægtefællen, der hermed får reduceret sin skat. Hvis personen er ugift, kan dette underskud ikke udnyttes.

Reglen om overførsel af "uægte" underskud gælder både ved exemptionlempelse og kreditlempelse i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Derimod gælder reglen ikke ved lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Eksempel på anvendelse af ligningslovens § 33 A i samspil med dobbeltbeskatningssaftalerne

En person har arbejdet i flere lande. Forudsætningerne for eksemplet er således:

- Ophold uden for riget i periode 1.1.2016 – 23.6.2017
- Arbejde for en dansk arbejdsgiver
- Arbejdsgiver har ikke driftssted i det aktuelle arbejdsland
- Der er ikke tale om arbejdsudleje.
- 42-dages-reglen er på intet tidspunkt overskredet
- Der har ikke været udført arbejde under ophold i Danmark.

Land	Arbejdsperiode	Lempelse	Kommentarer
Frankrig	1.1 – 31.03.2016	Hel	Danmark har ingen dobbeltbeskatningsoverenskomst med Frankrig.
Tyskland	1.4 – 30.07.2016	Halv	Danmark har beskatningsretten til lønnen forudsat han ikke senere i 2016 vender tilbage til Tyskland og opholdet i Tyskland dermed kommer til at overstige 183 dage inden for kalenderåret.
Sverige	1.8 – 30.10.2016	Hel	Se nedenfor.
Norge	1.11 – 31.12.2016	Halv	Danmark har beskatningsretten forudsat at han ikke vender tilbage til Norge og opholdet dermed kommer til at overstige 183 dage inden den 1.11.2016.
Sverige	1.1 – 23.6.2017	Hel	Sverige har beskatningsretten da opholdet i Sverige overstiger 183 dage inden for en 12-måneders periode, heri medregnet perioden august/oktober 2016.

Redaktør: Skatterevisor Jesper Beese, danrevi i Svendborg

Denne publikation er skrevet i generelle vendinger og skal alene betragtes som generel vejledning. Du bør ikke handle eller undlade at handle uden at have fået professionel rådgivning. Kontakt danrevi for at drøfte de specifikke problemstillinger.