



Genoptagelse som følge af Kommissionens åbningsskrivelse om personfradrag og fri bevægelighed - styresignal

Dokumentets dato	23 dec 2013
Dato for offentliggørelse	23 dec 2013 09:49
SKM-nummer	SKM2013.920.SKAT
Myndighed	SKAT
Sagsnummer	13-6647887
Dokument type	Styresignal
Overordnede emner	Skat
Emneord	Personfradrag og den fri bevægelighed for personer, arbejdskraft og kapital
Resumé	<p>Den danske regering modtog den 26. april 2013 en åbningsskrivelse fra EU-Kommissionen. Det fremgår heraf, at det efter Kommissionens opfattelse er i strid med den fri bevægelighed for personer, arbejdstagere og kapital, når personer der er hjemmehørende i Danmark, der har modtaget indkomst i en anden EU-medlemsstat eller EØS-stat, mister en forholdsmæssig del af deres personfradrag, fordi dette beregningsteknisk bliver henført til den udenlandske indkomst ved lempelsesberegningen.</p> <p>Det er Kommissionens opfattelse, at det danske personfradrag må anses for en begunstiggelse af personlig og/eller familiemæssig karakter, da det sikrer den skattepligtige et indkomstskattefrit eksistensminimum, og at sådanne begunstiggelser efter EU-Domstolens praksis ikke må fortabes som følge af indkomst fra en anden medlemsstat, med mindre de personlige og familiemæssige forhold er taget i betragtning ved beskatningen i denne stat.</p> <p>Regeringen har underrettet Kommissionen om, at man kan tilslutte sig dens synspunkter. På den baggrund ændres beregningsmetoderne for lempelse.</p> <p>I den anledning udsendes retningslinjer for genoptagelse, idet der som følge af ændringen af den gældende beregningspraksis vil kunne ske genoptagelse af skatteansættelser fra og med indkomståret 2010. Da SKAT kan udsøge de berørte personer jf. styresignalets pkt. 5, vil der automatisk blive udsendt nye årsopgørelser til de personer, hvor den ændrede praksis resulterer i en overskydende skat eller et uudnyttet personfradrag, der kan overføres til en evt. ægtefælle jf. styresignalets pkt. 6.</p>
Reference(r)	TEUF artiklerne 21, 45 og 63 og EØS artiklerne 36 og 40 OECDs Modeloverenskomst art. 23 A og B Ligningsloven § 33 og § 33 A Personskatteloven § 10

1. Baggrund for ændring af praksis

Den danske regering modtog den 26. april 2013 en åbningskrivelse fra EU-Kommissionen vedrørende beregningen af dansk personfradrag i tilfælde, hvor skattepligtige, der er hjemmehørende i Danmark, har såvel dansk som udenlandsk indkomst. Efter Kommissionens opfattelse overholder Danmark ikke TEUF artiklerne 21, 45 og 63 samt EØS artiklerne 36 og 40 om fri bevægelighed for personer, arbejdstagere og kapital, idet Danmark ikke i fuldt omfang tager hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, hvis den pågældende har modtaget indkomst i såvel Danmark som i en anden EU-medlemsstat eller EØS-stat.

Det skyldes, at det danske personfradrag efter Kommissionens opfattelse er en begunstiging af personlig og/eller familiemæssig karakter, da det sikrer den skattepligtige et indkomstskattefrit eksistensminimum. Sådanne begunstigelser skal ifølge Kommissionen, jf. EU-domstolens praksis gives fuldt ud i bopælslandet, med mindre de personlige og familiemæssige forhold er taget i betragtning ved beskatningen i arbejdsstaten.

Det er derfor en hindring for den fri bevægelighed, når Danmark ved lempelse for udenlandsk indkomst, beregningsteknisk henfører en forholdsmæssig del af personfradraget til den udenlandske indkomst. Dermed bliver en person, der er hjemmehørende i Danmark, og som har modtaget indkomst i en anden EU-medlemsstat/EØS-stat, dårligere stillet end personer, der har hele deres indkomst i Danmark.

Regeringen har underrettet Kommissionen om, at man kan tilslutte sig dens synspunkter. Det er derfor nødvendigt at ændre beregningsmetoderne.

2. Beskrivelse af problemstillingen

Den EU-retlige problemstilling opstår, når en person, der er hjemmehørende i Danmark, har indkomst fra udlandet, der lempes efter exemptionmetoden. Den EU-retlige problemstilling opstår imidlertid også i de - få - tilfælde, hvor dobbeltbeskatning skal undgås ved anvendelse af creditmetoden, og hvor den udenlandske skat er højere end den danske.

I de fleste af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har indgået, vil lempelsesmetoden typisk afhænge af, hvilken type indkomst det er, der skal skattelempe. Ved arbejdsindkomst vil det typisk være aftalt, at bopælslandet skal lempe efter creditmetoden.

Danmark anvender dog exemptionmetoden i forbindelse med lønindkomst, når det fx drejer sig om indkomst optjent i Finland, Island, Sverige, Norge og Tyskland, og hvor lønmodtageren efter EU-retten er socialt sikret i arbejdslandet og betaler sociale bidrag dér.

Ligningsloven indeholder imidlertid også i §§ 33 og 33 A nogle interne danske lempelsesregler (creditlempelse, exemptionslempelse eller halv exemptionlempelse), som den skattepligtige i stedet kan vælge skal anvendes, hvis betingelserne herfor er opfyldt.

Ved *exemptionmetoden* medregnes den udenlandske indkomst i den skattepligtige indkomst, og skatten beregnes på normal vis, med fradrag af skatteværdien af personfradraget. Der indrømmes herefter et nedslag i den beregnede skat. Nedslaget svarer til den del af den beregnede samlede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Størrelsen af den udenlandske skat er uden betydning, da størrelsen af lempelsen alene er afhængig af den beregnede danske skat, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Da skatteværdien af personfradraget fragår i den beregnede skat, der efterfølgende fordeles på henholdsvis dansk og udenlandsk indkomst, medfører dette, at en forholdsmæssig del

af personfradraget bliver henført til den udenlandske indkomst, hvilket strider mod den fri bevægelighed. Problemstillingen kan illustreres med følgende eksempel:

Eksempel 1:

En person med bopæl i Danmark, har en indkomst på 300.000 kr. fra Danmark og en indkomst på 200.000 kr. fra udlandet. Når Danmark undgår dobbeltbeskatning ved den såkaldte exemptionsmetode, bliver en forholdsmæssig del af personfradraget, svarende til forholdet mellem den udenlandske indkomst og den samlede indkomst (globalindkomsten), henført til den udenlandske indkomst. I eksemplet 40 pct., svarende til forholdet mellem den udenlandske indkomst på 200.000 kr. og globalindkomsten på 500.000 kr.

Eksempel på skatteberegning efter exemptionmetoden

Kr.	Gældende praksis	Kommissionens opfattelse	Forskel
Dansk og udenlandsk indkomst	500.000	500.000	
Dansk skat før personfradrag og lempelse	195.500	195.500	
Lempelse (40 pct.)		-78.200	
Dansk skat efter lempelse		117.300	
Skatteværdi af personfradrag	-15.400	-15.400	
Dansk skat efter personfradrag	180.100		
Lempelse (40 pct.)	-72.000		
Dansk skat i alt	108.100	101.900	-6.200 ¹

Beregnet med udgangspunkt i satser i en gennemsnitskommune for en person, der ikke er medlem af Folkekirken. Samlet ikke-bidragspligtig indkomst på 500.000 kr., hvoraf de 300.000 er dansk indkomst.

1) Forskellen på 6.200 kr. svarer til 40 pct. af skatteværdien af personfradraget på 15.400 kr.

I de tilfælde, hvor den pågældende på grund af indkomstforholdene ikke kan udnytte det fulde personfradrag i den danske indkomst, overføres det uudnyttede personfradrag til en evt. ægtefælle jf. personskatteovens § 10, stk. 3. Et herefter uudnyttet personfradrag kan ikke fremføres til anvendelse i efterfølgende indkomstår.

Ved *creditmetoden* medregnes den udenlandske indkomst ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Herefter ophæves dobbeltbeskatningen ved, at Danmark i de beregnede skatter giver nedslag med det mindste af følgende to beløb:

- den betalte udenlandske skat af den udenlandske indkomst (fuld credit)
- den del af den beregnede danske skat, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst (maksimal credit)

I de tilfælde, hvor creditmetoden finder anvendelse og den betalte udenlandske skat er højere end den beregnede danske skat af den udenlandske indkomst, opstår ligeledes en EU-retlig problemstilling i forhold til den fri bevægelighed. Det skyldes at den maksimale lempelse i et sådant tilfælde begrænses til den beregnede danske skat af den udenlandske indkomst efter exemptionmetoden. Dermed henføres personfradrag til den udenlandske indkomst. Det er derfor også nødvendigt at ændre beregningsmetoden i disse tilfælde.

Dette kan illustreres med følgende eksempel, der bygger på forudsætningerne i eksempel 1:

Eksempel 2:

Eksempel på skatteberegning efter creditmetoden.

En person med bopæl i Danmark, har en indkomst på 300.000 kr. fra Danmark og en indkomst på 200.000 kr. fra udlandet.

Den beregnede danske skat, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst udgør 72.000 kr., idet skatteværdien af personfradraget fragår i den beregnede danske skat, der fordeles jf. ovenfor i eksempel 1.

Hvis skatteværdien af personfradraget ikke fragik, ville det maksimale lempelsesberettigede beløb udgøre 78.200 kr., jf. ovenfor i eksempel 1 under Kommissionens opfattelse.

Har personen eksempelvis betalt 74.000 kr. i udenlandsk skat af den udenlandske indkomst, ville vedkommende efter den gældende beregningsmetode maksimalt kunne få credit for 72.000 kr. Det er derfor nødvendigt at ændre beregningsmetoden, således at vedkommende kan få credit for det fulde beløb på 74.000 kr., der er betalt i udenlandsk skat.

3. Praksis fremover

Som følge af Kommissionens henvendelse og Regeringens svar ændres beregningsmetoderne. For personer, der er hjemmehørende i Danmark, hvor lempelsen for udenlandsk indkomst er sket på baggrund af den beregnede danske skat **efter** personfradraget er fratrukket, vil lempelsen fremover skulle beregnes på baggrund af den beregnede danske skat, **før** personfradraget er fratrukket.

Ændringen omfatter såvel tilfælde, hvor der sker lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som når der sker lempelse efter de interne lempelsesregler i ligningslovens §§ 33 og 33 A.

Da den anvendte beregningsmetode efter Kommissionens opfattelse også strider mod reglerne om kapitalens fri bevægelighed, der ikke kun finder anvendelse EU/EØS-landene imellem, men tillige mellem EU-lande og tredjelande, omfatter ændringen også tilfælde, hvor der er tale om indkomst fra tredjelande

4. Genoptagelse

Det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, at der kan ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for offentliggørelse af en praksisændring fra SKAT.

Der vil som følge heraf kunne ske genoptagelse fra og med indkomståret 2010.

5. Frister for genoptagelse

SKAT kan identificere den kreds af personer, der er hjemmehørende her i landet, som har selvangivet udenlandsk indkomst og som er lempet således at en forholdsmæssig del af personfradraget er henført til den udenlandske indkomst i strid med Kommissionens opfattelse. Disse personer vil derfor automatisk modtage ny årsopgørelse fra SKAT, når den ændrede beregningsmetode resulterer i en overskydende skat eller et uudnyttet personfradrag, der kan overføres til en evt. ægtefælle jf. personskatteovens § 10, stk. 3.

6. Tidshorisont

Ændringen af beregningsmetoden kræver væsentlige systemmæssige ændringer, som først forventes at være på plads medio 2014. SKAT forventer derfor, at de nødvendige systemmæssige ændringer ikke er klar i forbindelse med selvangivelsen for indkomståret 2013. SKAT vil derfor også skulle genoptage årsopgørelserne for indkomståret 2013.

Da de nødvendige systemmæssige ændringer, som ovenfor nævnt først forventes at være på plads medio 2014, og da SKAT forventer at skulle gennemgå ca. 100.000 årsopgørelser for indkomstårene 2010 til 2013, vil personer, hvor ændringen resulterer i en overskydende skat eller et uudnyttet personfradrag, der kan overføres til en evt. ægtefælle, først kunne forvente at modtage nye årsopgørelser i slutningen af 2014.

7. Ophævelse

Styresignalet ophæves når der er udsendt nye årsopgørelser til den omfattede kreds af personer jf. pkt. 5.