

## II

*(Retsakter hvis offentliggørelse ikke er obligatorisk)*

## KOMMISSIONEN

## KOMMISSIONENS HENSTILLING

af 21. december 1993

om beskatning af visse indkomster oppebåret i en anden medlemsstat end bopælsstaten

(94/79/EF)

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE  
FÆLLESSKABER —

som henviser til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 155, andet led, og

som tager følgende i betragtning:

Det indre marked indebærer et område uden indre grænser med fri bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital;

den frie bevægelighed for personer kan hindres af bestemmelser vedrørende indkomstbeskatning af fysiske personer, som bevirker, at ikke-bosiddende pålægges en større skattebyrde end bosiddende, som befinder sig i en lignende situation;

der bør tages initiativer, for at den frie bevægelighed for personer kan sikres fuldt ud af hensyn til det indre markeds funktion, og det er nødvendigt at underrette medlemsstaterne om de bestemmelser, som efter Kommissionens mening kan sikre, at ikke-bosiddende får en lige så gunstig skattemæssig behandling som bosiddende;

dette initiativ er ikke til hinder for, at Kommissionen fører en aktiv politik med hensyn til overtrædelsesprocedurer for at sikre, at traktatens grundprincipper overholdes;

der er i denne sammenhæng ingen grund til at skelne mellem beskatning af indkomster fra ikke-selvstændigt arbejde og beskatning af indkomster fra erhverv af selvstændig karakter samt af indkomster fra landbrugs- og skovbrugsvirksomhed og fra industri- og handelsvirksomhed, idet reglerne for ligestilling og ikke-diskriminering i

forhold til de bosiddende gælder uden forskel for personer, der oppebærer disse indkomster;

ifølge princippet om ligestilling, som er fastsat i traktatens artikel 48 og 52, må personer, der oppebærer de pågældende indkomster, ikke nægtes de skattefordele og fradrag, der gælder for de bosiddende, hvis den overvejende del af indkomsterne oppebæres i det land, hvor aktiviteten udøves;

det kan med rimelighed antages, at en person oppebærer den overvejende del af sine indkomster i det land, hvor aktiviteten udøves, hvis disse indkomster udgør mindst 75 % af den samlede skattepligtige indkomst;

bopælsstaten for en fysisk person bør have mulighed for at undlade at indrømme de fradrag eller andre skattefordele, der gælder for de bosiddende, hvis den pågældende person har fradrag eller andre identiske eller tilsvarende fordele i den medlemsstat, hvor aktiviteten udøves;

medlemsstaterne skal fortsat have mulighed for at bevare eller indføre bestemmelser, som er mere favorable for de skattepligtige end dem, der er fastsat i denne henstilling —

FREMSÆTTER FØLGENDE HENSTILLING:

**Anvendelsesområde**

*Artikel 1*

1. Medlemsstaterne anvender bestemmelserne i denne henstilling på fysiske personer, som er bosiddende i én medlemsstat og indkomstbeskattes af nedennævnte indkomster i en anden medlemsstat uden at være bosiddende dér:

- indkomster fra ikke-selvstændigt arbejde
- pensioner og tilsvarende ydelser for tidligere arbejde samt socialforsikringsydelse i form af pensioner
- indkomster fra liberale erhverv eller anden virksomhed af selvstændig karakter, herunder udøvende kunstnere og sportsfolk
- indkomster fra landbrugs- og skovbrugsvirksomhed
- indkomster fra industri- og handelsvirksomhed.

2. Med henblik på gennemførelsen af nærværende henstilling defineres udtrykket »bosiddende« i overensstemmelse med de overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er indgået mellem medlemsstaterne, eller, såfremt der ikke findes en sådan overenskomst, ifølge national ret.

### Indkomstbeskatning af ikke-bosiddende

#### Artikel 2

1. De i artikel 1, stk. 1, anførte indkomster må ikke underkastes højere beskatning fra den skatteopkrævende medlemsstats side, end det ville være tilfældet, hvis den skattepligtige og dennes ægtefælle og børn var bosiddende i denne medlemsstat.

2. Anvendelsen af bestemmelserne i stk. 1 betinget af, at de i artikel 1, stk. 1, anførte indkomster, som er skattepligtige i den medlemsstat, hvor den fysiske person ikke er bosiddende, udgør mindst 75 % af dennes samlede skattepligtige indkomst i skatteåret.

Den skatteopkrævende medlemsstat kan anmode den pågældende fysiske person om enhver oplysning, som er nødvendig for at bevise, at vedkommende oppebærer mindst 75 % af sin indkomst i denne medlemsstat.

3. Såfremt den fysiske person, der får den i stk. 1 omhandlede skattemæssige behandling, i den skatteopkrævende medlemsstat har andre indkomster end dem, der er anført i artikel 1, stk. 1, gælder bestemmelserne i dette stykke ligeledes for disse andre indkomster.

4. Uanset stk. 1 kan den medlemsstat, der beskatter de i artikel 1, stk. 1, anførte indkomster, undlade at

indrømme fradrag eller andre skattefordele, som angår en indkomst, der ikke er skattepligtig i denne medlemsstat.

### Dobbelt indrømmelse af fradrag eller andre skattefordele

#### Artikel 3

Bopælsstaten for en fysisk person kan undlade at indrømme fradrag eller andre skattefordele, som den normalt indrømmer til bosiddende, hvis denne person får fradrag eller andre identiske eller tilsvarende fordele i den medlemsstat, der beskatter de i artikel 1 anførte indkomster.

### Bestemmelser, som er mere favorable for skatteborgerne

#### Artikel 4

Medlemsstaterne har mulighed for at bevare eller indføre bestemmelser, som er mere favorable for de skattepligtige end dem, der er fastsat i denne henstilling.

### Afsluttende bestemmelser

#### Artikel 5

Medlemsstaterne anmodes om inden den 31. december 1994 at meddele Kommissionen teksten til de vigtigste nationale retsfor skrifter, som de vedtager for at efterkomme denne henstilling, og underrette Kommissionen om enhver senere ændring på dette område.

#### Artikel 6

Denne henstilling er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Bruxelles, den 21. december 1993.

*På Kommissionens vegne*

Christiane SCRIVENER

*Medlem af Kommissionen*

## BEGRUNDELSE

### I. Generelle betragtninger

1. Fri bevægelighed for personer er et af EF's overordnede mål, som er nedfældet i Rom-traktatens artikel 3, 48, 49, 52 og 53, og desuden et grundlæggende element i det indre marked, der i traktaten defineres som »et område uden indre grænser med fri bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital i overensstemmelse med traktatens bestemmelser«.

For arbejdstagerne og deres familie er den frie bevægelighed en grundlæggende rettighed. Kommissionen lægger stor vægt på at fremme arbejdstagernes mobilitet, især i grænseområder. Den har da også netop i sin hvidbog om vækst, konkurrenceevne og beskæftigelse understreget behovet for fleksibilitet på arbejdsmarkedet og peget på, at man som et første skridt i den retning bør forbedre arbejdstagernes geografiske mobilitet ved at fjerne alle hindringer herfor.

For det er en kendsgerning, at den frie bevægelighed endnu i dag hæmmes af en række skatteregler, der i mange tilfælde bevirker, at de, der gør brug af denne frihed til at arbejde i en anden medlemsstat end deres bopælsland, indkomstbeskattes på vilkår, der er mindre fordelagtige end det pågældende lands egne borgere.

Flere hundrede tusind udsættes således i dag hyppigt for diskrimination. Det fremgår af det store antal klager, Kommissionen har modtaget, og de mange anbringender, der er blevet indgivet til Europa-Parlamentet.

Det grundlæggende forbud mod diskrimination, som er et af hovedprincipperne i selve traktaten, gør det nødvendigt, at man hurtigt finder en klar løsning på problemet.

Problemet berører følgende persongrupper:

- grænsearbejdere
  - andre lønmodtagere
  - modtagere af pensioner og andre ydelser i henhold til en tidligere arbejdskontrakt
  - udøvere af liberale erhverv eller anden selvstændig virksomhed, herunder udøvende kunstnere og sportsfolk
  - udøvere af landbrugs- og skovbrugsvirksomhed
  - udøvere af industri- og handelsvirksomhed.
2. Disse personer beskattes i princippet i det land, hvor aktiviteten udøves. De fleste medlemsstater underlægger dem normalt en anden beskatningsordning end den, der gælder for landets egne borgere, dvs. en særlig ordning for ikke-bosiddende skatteydere. Det indebærer normalt, at kun den indkomst, der er oppebåret i det pågældende land, beskattes, og at der ikke er adgang hverken til de skattefordele, bosiddende personer har ret til på basis af deres familiemæssige stilling, eller til de forskellige fradrag, landets egne borgere har ret til, ud fra den synsvinkel, at sådanne fordele og fradrag kun kan ydes af bopælslandet. Disse fordele kan klassificeres i flere kategorier og beregnes efter skatteyderens skatteevne:
    - hvad angår arbejdstageren selv, er der navnlig tale om det grundfradrag, der sikrer, at minimumsindkomster ikke beskattes, samt visse særlige fradrag for lægeudgifter eller ekstraordinære udgifter
    - er arbejdstageren gift, kan der blive tale om sambeskatning mellem ægtefællerne, eventuelt med en lempelse (»splitting«, »quotient conjugal« eller andet, alt efter hvilken medlemsstat der er tale om)
    - har han børn, gælder der ofte særlige fradrag, som forhøjes yderligere for handicappede børn, skole-søgende børn osv.

Men meget ofte kan de pågældende personer heller ikke få disse fradrag i deres bopælsland, fordi de ikke har nogen indkomst — eller ikke en tilstrækkelig stor indkomst — i hjemlandet.

En undtagelse fra denne regel gælder for visse grænsearbejdere, når medlemsstaterne har indgået en bilateral aftale om, at deres indkomst beskattes i deres bopælsland (i de eksisterende 26 bilaterale aftaler herom er det i 14 fastsat, at indkomsten beskattes i bopælslandet, i 12 fastsættes, at beskatning sker i

beskæftigelseslandet). Det er kun i de tilfælde, hvor grænsearbejdere udelukkende beskattes i deres bopælsland, at de ikke udsættes for nogen diskrimination, eftersom de da beskattes på lige fod med andre bosiddende i landet.

Til gengæld bliver lønmodtagere, selvstændige, udøvere af landbrugs- og skovbrugsvirksomhed og forretningsfolk, som arbejder i en anden medlemsstat end deres bopælsland og beskattes i det andet land, ofte underkastet strengere beskatning end de, der udøver samme aktiviteter i deres bopælsland.

3. For at råde bod herpå fremlagde Kommissionen i 1979 et forslag til direktiv om harmonisering af bestemmelserne for indkomstskat med henblik på arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet. Desuden har den indledt overtrædelsesprocedurer mod visse medlemsstater som følge af diskriminerende skatteregler for ikke-bosiddende.
4. Til trods for at drøftelserne herom har strakt sig over flere år, har Rådet ikke været i stand til at træffe afgørelse om dette forslag, bl.a. fordi visse medlemsstater var imod princippet om beskatning af grænsearbejders indkomst i bopælslandet. Endvidere har en række grænsearbejderorganisationer gjort gældende, at beskatning i bopælslandet i adskillige tilfælde vil føre til en hårdere beskatning end i øjeblikket (f.eks. i relationerne Belgien-Luxembourg og Danmark-Tyskland).

Endelig har mange medlemsstater ment, at det vil være mest hensigtsmæssigt at ordne problemet med beskatning af ikke-bosiddende arbejdstagere ved hjælp af bilaterale overenskomster.

5. I 1992 trak Kommissionen derfor sit direktivforslag fra 1979 tilbage, men mener, at tiden nu er inde til nye initiativer, der kan tilskynde medlemsstaterne til at fjerne de diskriminerende bestemmelser om beskatning af ikke-bosiddende fra deres lovgivning og tilpasse den til et sæt fælles retningslinjer.

Dette er så meget mere nødvendigt, som nogle medlemsstater allerede på eget initiativ har ændret deres skatteregler på dette område, medens andre påtænker at gøre det.

Kommissionen mener derfor, at der i mangel af fælles retningslinjer i EF er risiko for store divergenser i de nye ordninger, der indføres i de forskellige lande.

6. Hvad retspraksis angår, kan henvises til en dom, EF-Domstolen afsagde på området den 26. januar 1993 (sag C 112/91 — Werner mod Finanzamt Aachen).

I sin dom udtalte Domstolen, at EF-traktatens artikel 52 ikke er til hinder for, at en medlemsstat beskatter de af dens borgere, der udøver erhvervsaktivitet på dens område, men er bosiddende i en anden medlemsstat, hårdere end bosiddende personer. I denne dom tog Domstolen imidlertid ikke stilling til, om en medlemsstat kunne anlægge samme holdning over for statsborgere fra andre medlemsstater. Den har i mellemtiden fået indbragt en ny sag i form af et præjudicielt spørgsmål (sag C 279/93, Finanzamt Köln Altstadt mod Roland Schumackers), hvor den skal tage stilling til, om det er foreneligt med EF-retten at anvende de skatteregler, der gælder for ikke-bosiddende personer, på personer med statsborgerskab i en anden medlemsstat.

7. Denne henstilling indgår som et naturligt led i de aktive bestræbelser, Kommissionen udfolder — bl.a. ved iværksættelse af overtrædelsesprocedurer — på at håndhæve grundprincipperne i traktaten til gavn for borgerne i EF.
8. Af de ovennævnte grunde har Kommissionen udarbejdet en henstilling, der definerer de principper og regler, medlemsstaternes bestemmelser om beskatning af ikke-bosiddende personer bør være baseret på.
9. Hovedelementerne i henstillingen er følgende :

— henstillingen omfatter indkomster oppebåret af lønmodtagere samt pensioner og indtægter af anden erhvervsvirksomhed. I modsætning til forslaget fra 1979 omfatter henstillingen nu også selvstændige og personer, der udøver landbrugs- eller skovbrugsvirksomhed og industri- eller handelsvirksomhed. Denne udvidelse skyldes det stigende antal klager og anbringender, man har modtaget herom.

- for grænsearbejders vedkommende tilgodeser henstillingen den måde, hvorpå retten til at beskatte ikke-bosiddende er fordelt mellem beskæftigelseslandet og bopælslandet i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået mellem de berørte medlemsstater. Grænsearbejdere kan således beskattes enten i det land, hvor de arbejder, eller i det land, hvor de bor
- der fastsættes meget klare regler for, hvordan beskæftigelseslandet kan sikre en ikke-diskriminerende beskatning af ikke-bosiddende personer, der befinder sig i en lignende situation som den, der gør sig gældende for landets egne borgere. En lignende situation antages at foreligge, når den indkomst, der oppebæres i det pågældende land, svarer til mindst 75 % af den ikke-bosiddendes samlede skattepligtige indkomst
- bopælslandet har fortsat mulighed for at nægte en skattepligtig person ret til visse fordele eller visse fradrag, hvis disse allerede er inddrømmet i beskæftigelseslandet. Formålet er nemlig at sikre de personer, som er omfattet af henstillingen, en ikke-diskriminerende behandling og ikke en positiv særbehandling i forhold til andre skatteydere.

Kommissionen mener, at disse bestemmelser er klare, velafvejede og let håndterlige, og at de vil kunne give en retfærdig løsning på langt størstedelen af de problemer, beskatning af ikke-bosiddende rejser.

10. Af hensyn til gennemførelsen af denne henstilling kan det efter Kommissionens mening blive nødvendigt at styrke informationsudvekslingen mellem skattemyndighederne i bopæls- og beskæftigelseslandet. Kommissionen vil i den sammenhæng gerne understrege, at de bestemmelser, der er vedtaget i henhold til direktiv nr. 77/799/EØF<sup>(1)</sup>, giver medlemsstaterne mulighed for at udveksle alle oplysninger, der måtte være nødvendige.

Hvis det i praksis viser sig, at denne udveksling ikke fungerer tilfredsstillende, er Kommissionen rede til sammen med medlemsstaterne at se på, hvad der bør gøres for at forbedre den.

11. I betragtning af vigtigheden af at få ført princippet om fri bevægelighed for personer, der er en af hovedhjørnestenene i det indre marked, helt ud i livet, henstiller Kommissionen til, at medlemsstaterne træffer de fornødne skattemæssige foranstaltninger hurtigst muligt.

Kommissionen vil foretage en evaluering af de foranstaltninger, medlemsstaterne træffer for at gennemføre denne henstilling, og tage de andre initiativer, der måtte være nødvendige, bl.a. i lyset af udviklingen i Domstolens retspraksis på området.

## II. Kommentarer til visse artikler

### *Artikel 1*

12. Stk. 1 i denne artikel definerer henstillingens anvendelsesområde med hensyn til kategorier af personer. Henstillingen omfatter fysiske personer, som er bosiddende i én medlemsstat, men indkomstbeskattes i en anden medlemsstat uden at være bosiddende i denne.

I stk. 1 opregnes endvidere de indkomstkategorier, der falder ind under henstillingens anvendelsesområde. De første to indkomstkategorier (indkomster fra ikke-selvstændigt arbejde og pensioner) indgik allerede i direktivforslaget fra 1979. Man har tilføjet indkomster fra liberale erhverv eller anden virksomhed af selvstændig karakter, indkomster af landbrugs- eller skovbrugsvirksomhed samt indkomster af industri- eller handelsvirksomhed for at garantere personer, der udøver disse erhverv eller sådan virksomhed, samme behandling som lønmodtagere og pensionsmodtagere.

For så vidt angår de anvendte definitioner på disse indkomstkategorier, har man hovedsagelig benyttet sig af dem, der anvendes i OECD's modeloverenskomst.

<sup>(1)</sup> EFT nr. L 336 af 27. 12. 1977, s. 15.

13. I stk. 2 fastsættes kriterierne for, hvornår en person skal anses som bosiddende i et land. Der henvises i første række til bestemmelserne herom i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået mellem medlemsstaterne, eftersom disse bestemmelser helt klart fastlægger, i hvilket land en person med skattemæssig tilknytning til to lande har bopæl.

Henvisningen til de nationale bestemmelser om skattemæssig bopæl kan efter Kommissionens opfattelse give anledning til større problemer, for de kan være divergerende. De nationale bestemmelser bør kun lægges til grund i mangel af overenskomster mellem de pågældende to medlemsstater<sup>(1)</sup>.

#### Artikel 2

14. I stk. 1 i denne artikel fastslås det princip, at de i artikel 1 omhandlede personer og indkomster ikke må underkastes højere beskatning end den, som den pågældende medlemsstat anvender over for sine egne borgere.

I medfør af dette princip har de pågældende personer i beskæftigelseslandet ret til de samme særlige fradrag i forbindelse med opgørelsen af deres skattepligtige indkomst samt de almindelige fradrag eller andre skattemæssige fordele, som de bosiddende kan udnytte.

Såfremt der i beskæftigelseslandet findes særlige regler for familiebeskatning (f.eks. »splitting« eller »quotient familial«), skal disse ordninger også kunne gælde for de i artikel 1, stk. 1, nævnte indkomster, som ikke-bosiddende oppebærer i det pågældende land. Sådanne særordninger er normalt knyttet sammen med en form for sambeskatning (af ægtefæller og eventuelt børn), og beskæftigelseslandet har i så fald mulighed for at beregne skatteprocenten for den indkomst, hvortil det har beskatningsretten, på basis af den samlede indkomst.

15. Det fastsættes imidlertid i stk. 2 i denne artikel, at dette princip kun gælder, såfremt de pågældende personers indkomst i beskæftigelseslandet udgør over 75 % af deres samlede skattepligtige indkomst.

Kommissionen mener, at det kun er berettiget at behandle ikke-bosiddende på lige fod med bosiddende i de tilfælde, hvor de ikke-bosiddende befinder sig i en situation, som svarer til de bosiddendes. En sådan situation formodes at foreligge, hvis den ikke-bosiddende har hovedparten af sine indkomster, dvs. mindst 75 %, i beskæftigelseslandet. I så fald kunne hans skattepligtige indkomst i bopælslandet nemlig risikere ikke at være stor nok til at give mulighed for fradrag og andre fordele i henhold til lovgivningen i dette land.

Har den ikke-bosiddende derimod en væsentlig del af sin indkomst i bopælslandet, synes det ikke rimeligt, at beskæftigelsesstaten skal forpligtes til at indrømme ham fradragsret. 75 %-kriteriet har desuden den fordel, at beskæftigelseslandet eventuelt vil kunne undlade at medregne indkomster oppebåret i andre lande (efter et progressivt princip), hvilket vil lette arbejdet for skatteadministrationen.

Kommissionen mener, at denne fremgangsmåde vil kunne løse størstedelen af de problemer, som ikke-bosiddende kommer ud for, når deres indkomster beskattes i beskæftigelseslandet.

Som helhed må det anføres, at en fuldstændig retfærdig og neutral behandling af alle de situationer, der forekommer på dette område, ikke er mulig under de nuværende omstændigheder. Det ville kun kunne lade sig gøre, hvis bestemmelserne om indkomstbeskatning blev fuldstændig harmoniseret i EF.

<sup>(1)</sup> I følgende bilaterale relationer findes der (pr. 1. januar 1993) ingen overenskomst:

Grækenland-Portugal	Portugal-Irland
Grækenland-Spanien	Spanien-Irland
Grækenland-Irland	Portugal-Luxembourg
Grækenland-Luxembourg	Portugal-Nederlandene.

16. I stk. 2 hedder det, at medlemsstaterne af ikke-bosiddende kan forlange bevis for, at de oppebærer mindst 75 % af deres indkomst i landet. Dette bør efter Kommissionens opfattelse kunne bevises ved at fremlægge dokumenter som f.eks. kopi af skattebillet, attest fra arbejdsgiver, kopi af balance og lignende.
17. I henhold til artikel 1 gælder den skattemæssige behandling, der er fastsat i henstillingen, kun for indkomster fra ikke-selvstændigt og selvstændigt arbejde samt for pensioner og indkomster fra de andre nævnte former for virksomhed.

Det sker imidlertid undertiden, at en person, der oppebærer sådanne indkomster i en anden medlemsstat end bopælsstaten, også har andre indkomster i dette land, f.eks. indkomster fra fast ejendom. Artikel 2, stk. 3, tager sigte på at sikre, at disse andre indkomster får samme skattemæssige behandling.

18. Ifølge artikel 2, stk. 4, bør medlemsstaterne kunne undlade at indrømme fradrag eller andre skattefordele for indkomster, der ikke er skattepligtige i beskæftigelsesstaten. Det synes nemlig ikke rimeligt at indrømme visse fradrag, som er nært forbundet med indkomster, der ikke er skattepligtige i den medlemsstat. Et typisk tilfælde er fradrag for køb af visse værdipapirer, idet kapitalindkomster normalt er skattepligtige i bopælslandet.

#### *Artikel 3*

19. Formålet med denne henstilling er at garantere personer, der oppebærer visse indkomster i en medlemsstat, hvor de ikke er bosiddende, en ikke-diskriminerende og retfærdig beskatning.

Til gengæld bør man undgå, at ikke-bosiddende får en mere fordelagtig skattemæssig behandling end de øvrige skatteydere. Dette kunne blive tilfældet, hvis de i bopælsstaten fik de samme fradrag eller andre skattefordele som dem, de allerede har fået i beskæftigelsesstaten.

Ifølge bestemmelserne i denne artikel bør bopælsstaten derfor have mulighed for i sådanne tilfælde at nægte de pågældende fradrag eller andre skattefordele.

Kommissionen mener dog, at der i praksis kun bør gøres begrænset brug af denne mulighed. Man har konstateret, at hvis bopælslandet anvender den almindelige credit-metode for at tage hensyn til indkomster oppebåret i andre lande — det er i øvrigt den metode, de fleste lande benytter — skulle der i princippet ikke kunne ske dobbeltbeskatning.

#### *Artikel 4*

20. Denne henstilling fastsætter de minimumsbetingelser, som skal garantere ikke-bosiddende en ikke-diskriminerende beskatning i beskæftigelseslandet.

Den er ikke til hinder for, at medlemsstaterne kan bevare eller indføre mere liberale ordninger.