C/2024/2479

23.4.2024

Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalgs udtalelse om beskatning af telearbejdere på tværs af grænserne på globalt plan og konsekvenserne for EU

(initiativudtalelse)

(C/2024/2479)

Ordfører: **Krister ANDERSSON**

Plenarforsamlingens beslutning	25.1.2023
Retsgrundlag	Forretningsordenens artikel 52, stk. 2
Kompetence	Sektionen for Den Økonomiske og Monetære Union og Økonomisk og Social Samhørighed
Vedtaget i sektionen	2.2.2024
Vedtaget på plenarforsamlingen	14.2.2024
Plenarforsamling nr.	585
Resultat af afstemningen	
(for/imod/hverken for eller imod)	202/2/4

1. **Konklusioner og anbefalinger**

1.1. I løbet af det seneste årti har globaliseringen og digitaliseringen åbnet nye muligheder for fjernarbejde. Covid-19-pandemien medførte hidtil usete ændringer i hverdagen for både arbejdstagere og virksomheder og var årsag til en eksponentiel stigning i telearbejde.

1.2. Med den nye teknologi kan nøjagtigt det samme arbejde udføres uden behov for at være fysisk til stede. Det betyder også, at mange flere mennesker kan udføre fjernarbejde på tværs af grænserne, og antallet af arbejdstagere, der telearbejder på tværs af grænserne, er steget drastisk.

1.3. De nuværende regler vedrører både selskabsbeskatning og skat af lønarbejde. OECD har i mange årtier søgt at indføre almindeligt anerkendte internationale skatteprincipper gennem *OECD's modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue*. Disse regler og aftaler er derefter blevet anvendt af medlemsstaterne i EU og har dannet grundlag for reglerne i *FN's modeloverenskomst om dobbeltbeskatning*.

1.4. Under pandemien udsendte OECD's sekretariat retningslinjer om, at grænsearbejdere, der ikke var i stand til at pendle til arbejdsgiverens land, burde beskattes i arbejdsgiverens land, selv om arbejdet udførtes som fjernarbejde. Antallet af dage, hvor der kan udføres fjernarbejde, er ofte begrænset til ca. 20 dage om året. I sin udtalelse om *beskatning af hjemmearbejdende grænsearbejdere og deres arbejdsgivere* ([1]) anbefalede Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg (EØSU), at grænsen hæves til to dage om ugen eller 96 dage om året uden skattemæssige konsekvenser.

1.5. Forenklet sagt er det fastlagte princip om beskatningsret i henhold til de nuværende regler, at det land, hvor arbejdet udføres, har ret til at beskatte arbejdstagerens indkomst. Hvis arbejdet nu kan udføres på afstand ved hjælp af elektroniske midler, kan en mulig løsning være et princip om, at det land, hvor arbejdsgiveren er etableret, har beskatningsretten. I skattemæssig henseende bør en telearbejder imidlertid ikke behandles forskelligt fra en grænsearbejder, der udfører sit arbejde i arbejdsgiverens land.

([1]) EUT C 443 af 22.11.2022, s. 15.

1.6. En anden mulighed vil være at beskatte arbejdstageren i dennes bopælsland, på samme måde som selvstændige beskattes. Et andet argument mod en sådan ordning er imidlertid, at eftersom arbejdet stadig udføres for arbejdsgiveren i land B, bør retten til at beskatte arbejdstagerens indkomst forblive i land B, dvs. arbejdsgiverens land. Lønomkostningerne er trods alt fradragsberettigede ved beregningen af den selskabsskat, der skal betales i land B ([2]).

1.7. Efter EØSU's opfattelse er den foretrukne løsning derfor at beskatte arbejdstagerens indkomst som lønindkomst i det land, hvor arbejdsgiveren er etableret. En sådan ordning vil gøre det nemmere for arbejdstagerne og eventuelt også være attraktiv for arbejdsgiverne. For at kompensere for tabet af skatteindtægter i arbejdstagerens bopælsland vil der sandsynligvis være behov for en indtægtsfordelingsmekanisme.

1.8. EØSU foreslår, at skattemyndighederne fordeler indtægterne mellem landene ved at anvende data om den pågældende arbejdstagers faktiske ophold i de pågældende lande (som indberettet af arbejdsgiveren til skattemyndighederne i sit hjemland, der dermed fungerer som en kvikskranke) eller ved at anvende en aggregeret makroøkonomisk formel.

2. **Generelle bemærkninger**

2.1. I løbet af det seneste årti har globaliseringen og digitaliseringen åbnet nye muligheder for fjernarbejde. Covid-19-pandemien medførte hidtil usete ændringer i hverdagen for både arbejdstagere og virksomheder og var årsag til en eksponentiel stigning i telearbejde.

2.2. Under pandemien gjorde virksomheder og arbejdstagere en stor indsats for at digitalisere deres daglige aktiviteter (f. eks. onlinemødeværktøjer), og en allerede igangsat digitaliseringsproces blev fremskyndet med et nyt beskæftigelseslandskab til følge. De observerede ændringer er sket i både den private og den offentlige sektor ([3]).

2.3. Med den nye teknologi kan nøjagtigt det samme arbejde udføres uden behov for at være fysisk til stede. Det betyder også, at mange flere mennesker kan fjernarbejde på tværs af grænserne, og antallet af arbejdstagere, der telearbejder på tværs af grænserne, er steget drastisk. De nuværende skøn over telearbejde tyder på, at omkring 22 % af EU's arbejdsstyrke nu telearbejder i en eller anden form ([4]).

2.4. Fjernarbejde har således vist sig at være effektivt for både arbejdstagere og arbejdsgivere ([5]). Muligheden for at arbejde væk fra kontoret flere dage om ugen eller endda som en fast ordning er derfor nu en realitet, der vinder hurtig udbredelse.

2.5. Om nogle få år vil hundreder af millioner mennesker på verdensplan fjernarbejde, og mange af dem på tværs af grænserne fra deres hjemlande eller endda fra en række tredjelande (såkaldte digitale nomader).

([2]) I henhold til de nuværende regler er konsulenthonorarer for selvstændige erhvervsdrivende også fradragsberettigede ved beregningen af skattepligtige virksomhedsoverskud i land B, selv om konsulenthonoraret er skattepligtig indkomst i land A.

([3]) Eurofound study, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations*, s. 55. »Under pandemien oplevede det offentlige og den offentlig forvaltning samt uddannelses-, sundheds- og socialsektorerne en markant stigning i sektoraftaler om telearbejde. De fleste sektoraftaler indeholder bestemmelser om den formelle procedure for indførelse af telearbejde samt om adgang til telearbejde«.

([4]) Eurofound study, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations*, s. 55. »I 2008 arbejdede under 8 % af arbejdstagerne »undertiden« eller »normalt« hjemmefra. Denne andel steg gradvist i årenes løb og nåede op på 11 % i 2019, lige før krisen. Efter pandemiens begyndelse steg hyppigheden af telearbejde hurtigt til 19 % i 2020 og yderligere til 22 % i 2021. Stigningen var hovedsagelig blandt de ansatte, der »normalt« arbejder hjemmefra«.

([5]) Eurofound study, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations*, s. 2. »Arbejdstagere og til en vis grad arbejdsgivere foretrækker den hybride model for telearbejde (delvist telearbejde eller telearbejde på deltid). Det er påvist, at hybridarbejde sparer pendlertid, forbedrer balancen mellem arbejdsliv og privatliv, mindsker følelsen af isolation og sikrer en mere effektiv tidsstyring«.

2.6. Det er ikke blot livskvaliteten og balancen mellem arbejdsliv og privatliv, der er blevet forbedret for millioner af arbejdstagere, fordi det er blevet nemmere at fjernarbejde ([6]). I overensstemmelse med EU's mål vil fjernarbejde formentlig også kunne bidrage til at mindske miljøpåvirkningen fra millioner af pendlere. Det er derfor sandsynligt, at tendensen vil fortsætte og blive endnu tydeligere i fremtiden.

2.7. Som det fremgår, er der mange positive aspekter ved fjernarbejde. Men tendensen til, at stadig flere fjernarbejder, indebærer også store udfordringer i forhold til skat. Der er behov for at ajourføre skattereglerne, så de afspejler, hvordan arbejdet udføres på det nuværende arbejdsmarked, og hvordan det sandsynligvis vil blive udført i fremtiden. Det er også vigtigt at erkende, at med valg af bopælssted følger en ret til fordele, der tilvejebringes ved hjælp af offentlige udgifter, som hovedsagelig finansieres via skatter. Sammenhængen mellem beskatning og repræsentation i den politiske beslutningsproces er et veletableret princip, der bør respekteres.

2.8. En løsning på spørgsmålet om beskatning af telearbejde på tværs af grænserne vil sandsynligvis indebære et behov for at revidere både bilaterale og multinationale aftaler. En sådan aftale mellem Schweiz og Frankrig for grænsearbejdere i kantonen Genève (Schweiz), der bor i Frankrig, er for nylig blevet ajourført. I henhold til aftalen vil arbejdstagernes skatteforhold ikke blive påvirket, hvis telearbejdet på tværs af grænserne ikke overstiger 40 % af den samlede arbejdstid. Grænsearbejdere, der bor i Frankrig og arbejder i Genève, vil derefter fortsat blive beskattet i Genève i form af indeholdt kildeskat af løn. For at kompensere for tabet af skatteindtægter i Frankrig omfatter aftalen en indtægtsfordelingsmekanisme, hvorefter Genève betaler en kompensation på 3,5 % af skatteindtægterne til Frankrig.

2.9. En multilateral aftale, der er under drøftelse i Nordisk Råd, blev præsenteret på EØSU's høring om »Beskatning af telearbejdere, der arbejder på tværs af grænserne — mulige løsninger«, der fandt sted i Tallinn den 4. juli 2023. Den indeholder en beskrivelse af, hvordan den primære arbejdsgiver indgiver en nordisk skatteindeholdelsesformular for en bosiddende i Norden, som arbejder i tre nordiske lande, og tillige en indtægtsfordelingsmekanisme mellem de nordiske lande ([7]).

2.10. Der er naturligvis fordele ved at finde landespecifikke løsninger, der gør det muligt at telearbejde på tværs af grænserne, men aftaler baseret på almindeligt anerkendte principper er at foretrække. Ellers vil der sandsynligvis opstå et komplekst sæt af internationale regler og anvendelser og dermed fragmentering.

2.11. OECD har i mange årtier søgt at indføre almindeligt anerkendte internationale skatteprincipper gennem *OECD's modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue*. Disse regler og aftaler er derefter blevet anvendt af medlemsstaterne i Den Europæiske Union og har dannet grundlag for regler i *De Forenede Nationers modeloverenskomst om dobbeltbeskatning*.

2.12. De nuværende regler vedrører både selskabsbeskatning og skat af lønarbejde. For så vidt angår beskatning af virksomheders overskud er der en risiko for, at internationale telearbejdere uforvarende opretter et fast driftssted for virksomheden i et andet land end det land, hvor den er etableret. Hvis et fast driftssted oprettes i et andet land, vil virksomheden — ud over drøftelsen om, hvordan den del af arbejdstagerens indkomst, der er forbundet med telearbejde på tværs af grænserne, skal beskattes — skulle fordele sine selskabsindtægter nøjagtigt mellem de to steder og således være underlagt forskellige indberetnings- og skatteforpligtelser.

2.13. For så vidt angår beskatning af arbejdstagerne fastlægges det i artikel 15 i *OECD's og FN's modeloverenskomster* ([8]), hvorvidt løn, vederlag og andre former for aflønning skal beskattes i det land, hvor beskæftigelsen udøves, eller i en anden kontraherende stat. Opholder arbejdstageren sig således i et andet land i mindre end 183 dage inden for en periode af tolv måneder, og har arbejdsgiveren ikke et fast driftssted i det land, hvor arbejdet udføres, bevarer arbejdsgiverens land retten til at beskatte arbejdstagerens indkomst. Ud over reglerne for arbejdstagere indeholder modeloverenskomsterne også særlige regler for bestyrelsesmedlemmer, kunstnere, idrætsudøvere og studerende ([9]).

([6]) Eurofound study, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations*, s. 55.
([7]) EØSU's offentlige høring om Beskatning af telearbejdere, der arbejder på tværs af grænserne — mulige løsninger.
([8]) OECD *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital* og *Commentaries on the articles of the model tax convention*.
([9]) OECD *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*, artikel 16, 17 og 20.

2.14. Når en kontraherende stat har ret til at beskatte arbejdstagerens løn, pålægger den ofte arbejdsgiveren forpligtelsen til at tilbageholde løn/lønskat/afgifter.

2.15. Under pandemien udsendte OECD's sekretariat retningslinjer om, at grænsearbejdere, der ikke var i stand til at pendle til arbejdsgiverens land, burde beskattes i arbejdsgiverens land, selv om arbejdet udførtes som fjernarbejde. Antallet af dage, hvor der kan udføres fjernarbejde, er ofte begrænset til ca. 20 dage om året. I sin udtalelse om *beskatning af hjemmearbejdende grænsearbejdere og deres arbejdsgivere* ([10]) fra juli 2022 anbefalede EØSU, at grænsen hæves til to dage om ugen eller 96 dage om året uden skattemæssige konsekvenser.

2.16. Udtalelsen fremhævede også risikoen for dobbeltbeskatning af arbejdstagere, der telearbejder på tværs af grænserne, og den indeholdt en opfordring til Kommissionen om at overveje, om en »one-stop-shop« lig den, der anvendes på momsområdet, kunne være en mulighed. Formålet med nærværende udtalelse er at finpudse EØSU's tilgang til spørgsmålet og fremlægge et yderligere bidrag til den igangværende debat.

2.17. Behandlingen af socialsikringsbidrag udgør også et vigtigt element for telearbejde på tværs af grænserne. Selv om sådanne bidrag kan være knyttet til indkomsten, behandles hverken social sikring eller arbejdsmarkedslovgivning i denne udtalelse.

3. **Særlige bemærkninger**

3.1. Forenklet sagt er det fastlagte princip om beskatningsret i henhold til de nuværende regler, at det land, hvor arbejdet udføres, har ret til at beskatte arbejdstagerens indkomst. Hvis arbejdet nu kan udføres på afstand ved hjælp af elektroniske midler, kan en mulig løsning være et princip om, at det land, hvor arbejdsgiveren er etableret, har beskatningsretten. I skattemæssig henseende bør en telearbejder og en grænsearbejder imidlertid ikke behandles forskelligt.

3.2. Et forenklet eksempel kunne være en, der pendler fem dage om ugen fra land A til arbejdsgiverens kontor og lokaler i land B. Efter de nuværende regler beskattes lønindkomsten i land B. Hvis personen ikke længere pendler, men arbejder fra sit hjem i land A, beskattes vedkommende i land A. Det arbejde, der udføres for arbejdsgiveren i land B, er imidlertid det samme som tidligere, men retten til at beskatte indtægten flyttes fra land B til land A. Dette er udelukkende på grund af den teknologiske udvikling og arbejdsmarkedets skiftende karakter.

3.3. Det skal bemærkes, at hvis arbejdet i stedet udføres som selvstændig konsulent for arbejdsgiveren, og konsulenten bor i land A og udfører opgaverne på afstand, er der ingen ændring i, hvor skatten opkræves i forhold til i dag. Land A, hvor konsulentens firma er registreret, har ret til at opkræve skatter. Der er derfor en tæt sammenhæng mellem arbejdsindkomst, beskatning og anvendelse af offentlige tjenester. En mulighed kunne være at behandle arbejdstagere skattemæssigt på samme måde som selvstændige og opkræve skat i land A.

3.4. Et argument mod at beskatte arbejdstagere på samme måde som selvstændige er imidlertid, at eftersom arbejdet stadig udføres for arbejdsgiveren i land B, bør retten til at beskatte arbejdstagerens indkomst forblive i land B, dvs. arbejdsgiverens land. Lønomkostningerne er trods alt fradragsberettigede ved beregningen af den selskabsskat, der skal betales i land B ([11]). En sådan ændring af beskatningsretten i forhold til situationen i dag ville have adskillige konsekvenser.

3.5. Der er imidlertid et vigtigt spørgsmål, som skal løses, hvis land B beholder beskatningsretten. Under en sådan ordning vil land A ikke modtage nogen lønskatteindtægter fra arbejdstageren til finansiering af offentlige tjenester, som vedkommende nyder godt af, medmindre der gennemføres en eller anden form for indtægtsfordeling. Hvorvidt det vil betyde tab af skatteindtægter for et land, afhænger af nettostrømmen af arbejdstagere på tværs af grænserne. Er antallet af arbejdstagere, der telearbejder på tværs af grænserne, og deres lønsum sammenlagt de samme, vil nettoindtægtssituation i land A og B være den samme, uanset i hvilket land indkomsten beskattes. Dette er dog ikke nødvendigvis tilfældet, hvis landene er af forskellig størrelse, og deres tiltrækningskraft for arbejdsgivere og arbejdstagere ikke er den samme. Erhvervsklima og lønniveau vil som altid være en vigtig faktor for skatteindtægterne.

([10]) EUT C 443 af 22.11.2022, s. 15.

([11]) I henhold til de nuværende regler er konsulenthonorarer for selvstændige erhvervsdrivende også fradragsberettigede ved beregningen af skattepligtige virksomhedsoverskud i land B, selv om konsulenthonoraret er skattepligtig indkomst i land A.

3.6. For arbejdstageren kan skattebyrden være forskellig, alt efter om han/hun beskattes af lønnen i land A eller B. Hvis skattesatserne er omtrent de samme i de to lande, vil virkningen sandsynligvis være lille. Men på grund af landespecifikke skatteregler kan retten til at trække omkostninger, f.eks. realkreditudgifter, fra i skat imidlertid blive påvirket. En skattepligtig indkomst kan være nødvendig for at kunne få skattefradrag ([12]).

3.7. I en globaliseret og digitaliseret verden har arbejdstagerne i højere grad mulighed for at vælge bopælsland uafhængigt af, hvor deres arbejdsgiver er. Med mobilitet følger vanskeligheder for skattemyndighederne med at bestemme bopælslandet ([13]). Det er sandsynligvis lettere at fastslå, hvor den virksomhed, som arbejdet udføres for, er beliggende, end hvor den enkelte arbejdstager opholder sig ([14]).

3.8. Platforme anvendes ofte til at skaffe kunder. Platforme fungerer ofte ikke som arbejdsgiver, og det sted, hvor den person, der udfører arbejdet, befinder sig, er derfor afgørende for, i hvilket land indkomsten skal beskattes, uanset hvor en platform er registreret. Der bør skelnes klart mellem platforme og digitale nomader. Digitale nomader kan arbejde fra mange lande i løbet af et år. De kan være tiltrukket af særlige visa, som lande udsteder, eller anden målrettet gunstig skattebehandling, hvilket kan skabe skattekonkurrence mellem landene.

3.9. Landene kan beslutte at dele skatteindtægterne og derved anerkende, at bopælslandet leverer tjenesteydelser såsom offentlige skoler, sundhedspleje osv. En indtægtsfordelingsmekanisme kan gennemføres på flere måder. Skattemyndighederne kan fordele indtægterne mellem landene ved at anvende data om den pågældende arbejdstagers faktiske ophold i de pågældende lande (som indberettet af arbejdsgiveren til skattemyndighederne i sit hjemland, der dermed fungerer som en kvikskranke) eller ved at anvende en aggregeret makroøkonomisk formel.

3.10. Der vil fortsat være skattekonkurrence mellem lande. Digitale nomader tager skattesystemet med i deres overvejelser, når de vælger, hvor de vil bo og arbejde. Da hindringerne for at finde lønnet beskæftigelse reduceres drastisk, når der ikke er et behov for fysisk at flytte sin familie, vil betydningen af beskatning af arbejde sandsynligvis stige.

3.11. Debatten i internationale fora har hidtil været stærkt fokuseret på beskatning og beliggenhed af selskaber, selv om selskabsskatteindtægterne typisk kun udgør nogle få procentpoint af BNP. Skatteindtægterne fra arbejdsindkomst, herunder indirekte skatter som moms, er ofte ca. 20 gange højere end indtægterne fra selskabsskat. Høje selskabsskatter betyder, at virksomhederne investerer mindre og etablerer færre nye forretningssteder, og dermed også at skatteindtægterne fra arbejdsindkomst bliver lavere, men effekten af det skiftende arbejdsmarked med muligheder for fjernarbejde vil blive meget mere udtalt i de kommende år.

3.12. I kraft af den nye teknologi kan højt kvalificerede arbejdstagere i udviklingslande (og udviklede lande) blive boende, hvor de gør, men samtidig arbejde for en international virksomhed eller organisation i et mere udviklet land. Disse arbejdstagere vil således betale forbrugsafgifter og ejendomsskatter i udviklingslandet. Beskatningen af arbejdsindkomst kan stige, hvis arbejdstagerne behandles som selvstændige erhvervsdrivende i skattemæssig henseende. Hvis skatten opkræves i arbejdsgiverens land, vil indtægterne være uændrede i forhold til i dag, da den eneste forskel vil være arbejdstagerens fysiske tilstedeværelse. Mens der tidligere var behov for fysisk at flytte for at opnå indtægten, er dette ikke længere tilfældet. Hvis der derudover indføres indtægtsfordeling, vil bopælslandet sandsynligvis få en nettofordel målt på skatteindtægter.

3.13. Muligheden for at behandle arbejdstageres indkomst på samme måde som selvstændiges indkomst er måske nok relativt let at gennemføre ([15]), men beskatning af arbejdstagernes indkomst som lønindkomst i det land, hvor arbejdsgiveren er etableret, er den foretrukne løsning. En sådan ordning vil gøre det nemmere for arbejdstagerne og eventuelt også være attraktiv for arbejdsgiverne. For at kompensere for tabet af skatteindtægter i arbejdstagerens bopælsland vil der sandsynligvis være behov for en indtægtsfordelingsmekanisme.

([12]) Et standardiseret skattefradrag er stadig muligt.

([13]) Det er en situation, der svarer til udflytningen af immaterielle aktiver i virksomhedssektoren, som udløste en stor del af arbejdet på internationalt plan vedrørende udhuling af skattegrundlaget og overskudsflytning (BEPS). Aftalen om beløb A i søjle 1 i den inklusive ramme og OECD med overskudsdeling er blevet fremlagt.

([14]) Et argument for at anvende selskabsskat i stedet for at beskatte aktionærer og arbejdstagere var, at det var lettere at spore selskaber og opkræve skatter på dette niveau.

([15]) De krav, der skal opfyldes for at blive anerkendt som en virksomhed (såsom profitmotiv, varighed og mere end én kunde osv.), vil sandsynligvis skulle ændres.

3.14. Et system til beskatning af arbejdstagernes aflønning i det land, hvor arbejdsgiveren er etableret, kan udformes på forskellige måder. En måde kunne være at indføre alternative modelbestemmelser i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, som landene kan anvende som led i bilaterale forhandlinger. Det ville fremme et mere ensartet regelsæt.

Bruxelles, den 14. februar 2024.

Oliver RÖPKE

Formand
for Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg