

Udskriftsdato: 13. december 2025

KEN nr 9761 af 20/09/2011 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. udlandsophold - ligningslovens § 33A

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-02271

Landsskatteretskendelse vedr. udlandsophold - ligningslovens § 33A

Resumé

En kaptajn ansat i tysk selskab var berettiget til lempelse efter LL § 33 A, stk. 1. Ferie i begyndelse af udlandsophold kunne medregnes til perioden med ophold uden for riget i henhold til LL § 33 A.

Klagen vedrører lempelse efter ligningslovens § 33A for en kaptajn ansat i et tysk selskab, der har lejet ham ud til forskellige rederier.

Landsskatterettens afgørelse

2005

SKAT har anset 1/3 af klagerens løn for berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 3, og 2/3 af klagerens løn for berettiget til fuld lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 1.

Landsskatteretten giver medhold i, at hele klagerens løn berettiger til fuld lempelse.

2006

SKAT har anset 1/3 af klagerens løn for berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 3, og 2/3 af klagerens løn for berettiget til fuld lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 1.

Landsskatteretten giver medhold i, at hele klagerens løn berettiger til fuld lempelse.

2007

SKAT har anset 1/3 af klagerens løn for berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 3, og 2/3 af klagerens løn for berettiget til fuld lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 1.

Landsskatteretten giver medhold i, at hele klagerens løn berettiger til fuld lempelse.

2008

SKAT har anset 1/3 af klagerens løn perioden fra den 1. januar til den 3. marts for berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 3, og 2/3 af klagerens løn for berettiget til fuld lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 1.

Landsskatteretten giver medhold i, at hele klagerens løn berettiger til fuld lempelse.

SKAT har ikke godkendt lempelse efter ligningslovens § 33A for den del af klagerens løn, der vedrører perioden fra den 4. marts til den 31. december 2008.

Landsskatteretten giver medhold i, at klagerens løn berettiger til lempelse.

Sagens oplysninger

Klageren er dansk statsborger og har bopæl i Danmark.

Klageren har siden den 22. januar 2005 været ansat i et tysk selskab, G1, der har kontor i Tyskland.

Der er fremlagt et »Certificate of Service«, dateret den 24. november 2009, der viser hvilke skibe, klageren har arbejdet på, samt i hvilke perioder fra han blev ansat i selskabet til den 24. november 2009.

For så vidt angår 2008 fremgår det, at klageren har fået løn som kaptajn på skibet G2 fra den 6. oktober 2007 til den 4. marts 2008 og på skibet G3 fra den 12. juni 2008 til den 29. oktober 2008. I 2009 har klageren arbejdet på skibet G4 fra den 11. februar til den 15. juli 2009.

Klageren har udarbejdet en liste, der viser hvilke farvande skibene har sejlet i. Ingen af skibene har sejlet i regelmæssig fart mellem nogen destinationer. Skibene har ikke sejlet i dansk farvand.

Endvidere er bl.a. fremlagt følgende:

- Kopi af klagerens søfartsbog.
- Kopi af klagerens lønsedler. Af lønsedlerne for 2008 fremgår, at klageren har fået løn for arbejde den 12. og 13. juni 2008 samt for perioden fra den 1. juli til den 29. oktober 2008. Klageren har kun fået løn for de perioder, hvori han har arbejdet.
- Kopi af klagerens kontoudtog fra Nordea. Af udtogene fremgår bl.a., at der er bogført hævninger for beløb i euro den 3., 6., 9. og 10. juni 2008.
- Kopi af et bevis for at klageren har deltaget i et kursus om tysk maritim lovgivning hos tysk selskab fra den 1. december 2008 til den 9. december 2008. Klageren har ikke fået løn under sin deltagelse i kurset.
- En oversigt udarbejdet af klageren, der viser, hvornår han har opholdt sig i udlandet (arbejde henholdsvis privat), og hvornår han har opholdt sig i Danmark. Oversigten viser henholdsvis 103, 92, 75, 126 og 82 dages ophold i Danmark i årene 2005-2009.

Efter det oplyste omfattes klageren af tysk indkomstskat for sømænd, men han har konkret ikke betalt tysk skat af sin løn. Da klageren ikke har gjort tjeneste på nogen tysk indregistrerede skibe, har han ikke været omfattet af reglerne om social sikring i Tyskland.

Klageren har selvangivet sig som omfattet af de danske regler om social sikring. SKAT har ikke ved de påklagede afgørelser taget stilling til, om klageren er omfattet af pligten til at betale arbejdsmarkedsbidrag.

SKATs afgørelse

SKAT har anset 1/3 af klagerens løn optjent i indkomstårene 1. januar 2005 til 3. marts 2008 for berettiget til halv lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 3, og 2/3 af klagerens løn for berettiget til fuld lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 1.

For så vidt angår den del af klagerens løn, der vedrører perioden fra den 4. marts til den 31. december 2008, har SKAT ikke godkendt lempelse efter ligningslovens § 33A.

Efter gennemgang af den fremsendte dokumentation kan SKAT godkende lempelse efter ligningslovens § 33A. Da der ikke foreligger en fuldstændig opgørelse over dage i de enkelte lande / internationalt farvand, skønnes 1/3 af lønnen for optjent under sejlads m.v. i lande som Danmark har en dobbeltbeskatningsaftale med, og at disse ophold ikke i noget land har oversteget 183 dage inden for en periode på 12 måneder. I disse tilfælde tilfalder beskatningsretten Danmark, og der kan derfor lempes i henhold til ligningslovens § 33A, stk. 3, dvs. halv lempelse i skatten.

De resterende 2/3 af lønnen skønnes optjent under sejlads m.v. i internationalt farvand og i lande, som Danmark ikke har dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Der gives fuld lempelse i skatten af denne del af indkomsten i henhold til ligningslovens § 33A, stk. 1.

Skønnet er foretaget på baggrund af den fremsendte opremsning af sejlads mv. i lande, som Danmark har dobbeltbeskatningsoverenskomst med og i lande, som der ikke er indgået dobbeltbeskatningsaftale med, samt at der naturligvis også har været tale om sejlads i internationalt farvand.

For så vidt angår perioden fra den 4. marts til den 31. december 2008 kan der ikke godkendes lempelse efter ligningslovens § 33A. Det skyldes, at klageren har haft for mange dages ophold i Danmark.

Lempelsesperioden starter altid med første arbejdsdag i udlandet, der skal være ophold i udlandet af minimum 6 måneders varighed, og opholdet må kun afbrydes af ophold i Danmark på maksimalt dage om måneden. Hvis ferieophold i udlandet inddrages for at opfylde reglen om maksimalt 42 dages ophold i Danmark inden for 6-månedersperioden, kræves det endvidere, at der er ophold i udlandet på 6-månedersdagen for lempelsesperiodens start.

Klageren påbegyndte et nyt udlandsophold den 13. juni 2008, men fordi han opholdt sig i Danmark den 13. december 2008, er han ikke berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33A i denne periode.

Da klageren ikke har betalt skat af sin løn til noget andet land, kan han ikke få lempelse efter ligningslovens § 33.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har fremsat påstand om, at klageren i indkomstårene 2005-2008 skal have fuld lempelse efter ligningslovens § 33A.

Endvidere er fremsat påstand om, at klageren ikke skal betale arbejdsmarkedsbidrag, da han havde udenlandsk arbejdsgiver.

Klageren er ansat af selskabet G1, til at gøre tjeneste som kaptajn om bord på skibe i udenrigsfart. Skibene ejes af rederierne G5 og G6. Der er tale om en form for arbejdsudleje.

Da både selskabet G1 og rederierne, G5 og G6, har hjemsted i Tyskland, skal beskatningsretten afgøres efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det fremgår af overenskomstens art. 15, stk. 3, at vederlag for personligt arbejde om bord på skibe i international trafik kan beskattes i den af de kontraherende stater, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Af bemærkningerne til L 260 fremgår det, at »Løn for arbejde om bord på et skib eller et luftfartøj i international trafik kan beskattes i det land, hvor arbejdsgiveren er hjemmehørende, jf. stk. 3.« Ved et foretagendes virkelige ledelse forstås således arbejdsgiveren. Det er derfor uden betydning, hvilket flag, der sejles under. Konkret har skibene været indregistreret på Antiqua, Barbuda og Monrovia.

Det vil sige, at Tyskland har beskatningsretten efter overenskomsten, hvorfor der skal ske lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 1, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

SKAT har anerkendt, at hele lønindtægten er berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33A, men har alene foretaget lempelse efter stk. 1 for så vidt angår 2/3 af lønnen, og efter stk. 3 for 1/3 af lønnen.

Det skyldes, at SKAT har antaget, at lempelsen skal foretages under hensyn til overenskomster eller mangel på samme i samtlige de lande i hvis farvand, der er sejlet.

Klageren er omfattet af de tyske regler for beskatning af søfolk. Overenskomstens lempelsesmetode er credit, jf. art. 24, stk. 2, litra g, da der rent faktisk ikke betales skat i Tyskland. De tyske regler for beskatning af søfolk antages at svare til de danske regler for beskatning af indkomst om bord på skibe registreret i Dansk Internationalt Skibsregister.

For så vidt angår 2008 har SKAT ikke accepteret lempelse for perioden fra den 4. marts og resten af året. Som begrundelse herfor er angivet, at hver udlandsperiode altid starter med den første arbejdsdag i udlandet, og at man skal opholde sig i udlandet på 6 måneders dagen for periodens start.

Klageren var i Tyskland den første uge af juni. Først ferie og den 4. juni 2008 til et møde med rederiet G6 i Tyskland i forbindelse med den efterfølgende udmønstring med G3. Der var derfor ophold i udlandet såvel den 4. juni som den 4. december 2008. Det fremgår af klagerens kontoudtog, at han var i udlandet i starten af juni.

Under hensyn til at klageren udelukkende har indtægt ved arbejde i udlandet, skal årene anses som en samlet periode. Der henvises til Ligningsvejledningen D.C.2.3, 5. afsnit, hvoraf fremgår, at "hvis skatteyderen fortsætter med at arbejde i udlandet efter 6-måneders dagen, afbryder det ikke i sig selv udlandsopholdet, at han opholder sig i Danmark på selve 6-måneders dagen". Endvidere henvises til SKM2009.638.SKAT.

Den fremlagte oversigt viser, at der har været ophold i Danmark i henholdsvis 37 dage (2006), 47 dage (2007), 50 dage (2008) og 54 dage i 2009.

Det må i øvrigt være uden betydning, om klageren arbejdede eller blot havde ferie i Tyskland i starten af juni. Når ferie kan holdes som afslutning på et udlandsophold efter ligningslovens § 33 A, må ferie også kunne holdes som begyndelsen på et udlandsophold.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Af ligningslovens § 33A, stk. 1 og 3, fremgår bl.a.:

»Stk. 1. Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage, erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Nedsættelsen omfatter ikke den del af lønindkomsten, der kan henføres til arbejde her i landet. (...)«

Stk. 3. Har en dobbeltbeskatningsoverenskomst for en person, der ikke er udsendt af den danske stat eller en anden offentlig myndighed, tillagt Danmark beskatningsretten til indkomsten, nedsættes den samlede indkomstskat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. (...)«

Det er ubestridt, at klageren i perioden fra den 1. januar 2005 til den 3. marts 2008 opfyldte betingelserne for lempelse.

Af art. 15, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland fremgår:

»Uanset de foranstående bestemmelser i denne artikel kan vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik eller om bord på en båd, der anvendes til transport af indre vandveje, beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. (...)«

Således som sagen er oplyst, må det lægges til grund, at klagerens arbejdsgiver havde ledelsens sæde i Tyskland, og det er derfor Tyskland, der har beskatningsret til klagerens løn. Klageren er herefter berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33A, stk. 1, i perioden fra den 1. januar 2005 til den 3. marts 2008, hvorfor der gives medhold i klagen vedrørende denne periode.

For så vidt angår perioden fra den 4. marts til den 31. december 2008 bemærkes, at det må lægges til grund, at klageren opholdt sig i Tyskland i starten af juni måned 2008, jf. de foretagne hævninger i euro, der er bogført på hans bankkonto fra den 3. til den 10. juni 2008. Da klageren deltog i et kursus i Tyskland fra den 1. til den 9. december 2008, og da han i den mellemliggende periode havde ophold i Danmark på mindre end 42 dage, er han herefter også berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33A for hele 2008.

For så vidt angår betaling af arbejdsmarkedsbidrag bemærkes, at Landsskatteretten ikke har kompetence til at tage stilling hertil, da dette spørgsmål ikke er omfattet af den påklagede afgørelse. Det følger af skatteforvaltningslovens § 11.