

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 9368 af 22/03/2022 (Gældende)

Arbejde i Tyskland - forskel i beskatning af dansk pensionsordning - opgørelse af lempelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0126757

Arbejde i Tyskland - forskel i beskatning af dansk pensionsordning - opgørelse af lempelse

Spørgeren havde sin bopæl i Danmark og havde en almindelig dansk arbejdsgiveradministreret pensionsordning som led i sin ansættelse hos H1 A/S. I forbindelse med sin ansættelse arbejdede spørgeren delvis i Tyskland, hvor han var begrænset skattepligtig efter tysk skattelovgivning. I Tyskland blev spørgeren beskattet af den danske pensionsordning, hvorved den tyske skat blev beregnet af en højere indkomst end i Danmark. Spørgeren var berettiget til lempelse for dobbeltbeskatning efter metoden almindelig credit. Spørgsmålet var, hvordan denne lempelse skulle gøres op, når lønindkomsten vedrørende arbejdet i Tyskland blev opgjort forskelligt efter danske og tyske skatteregler.

Skatterådet bekræftede, at spørgeren kunne opnå lempelse for den fulde tyske skat opgjort efter tyske skatteregler ved den danske beskatning af spørgerens lønindkomst. Lempelsen kunne dog ikke overstige den danske skat af lønindkomsten opgjort efter danske skatteregler. Et spørgsmål om anvendelse af pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 4 om skattefrihed for udbetalinger fra pensionsordningen bortfaldt.

Skatterådsmøde 22. marts 2022 - SKM2022. 143. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at der gives creditlempelse efter ligningslovens § 33 eller den dansk skatteaftale med Tyskland for den fulde tyske skat opgjort efter tyske regler for 2021 af lønpakken hos A, som har en tysk økonomisk arbejdsgiver, så længe den tyske skat kan rummes i den danske skat, som falder på den udenlandske indkomst?
2. Hvis spørgsmål 1 besvares med "ja", kan Skatterådet således bekræfte, at der gives credit-lempelse for den fulde tyske skat, også selvom denne indeholder skat af bidrag til en almindelig dansk arbejdsgiveradministreret pensionsordning med bortseelsesret og ikke fradrag for egne pensionsbidrag, fordi Tyskland ikke anerkender danske pensionsordninger som fradragsberettigede?
3. Hvis spørgsmål 2 besvares med "nej", kan Skatterådet bekræfte:
 - at blanket 07.087 kan anvendes til at sikre, at Danmark ved senere udbetaling af de pensionsbidrag, der er blevet beskattet i Tyskland, ikke beskatter disse? eller
 - at der, som minimum, gives lempelse for tysk skat af pensionsbidragene i det AM-bidrag, som pensionsselskabet har trukket fra pensionsbidragene?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

A er ansat i H1 A/S og har i en årrække pendlet fra sin bopæl i Danmark til Tyskland, hvor han, i fast rotation, har udført arbejde i Tyskland. Af fremsendt "commuter agreement", fremgår det, at A udfører maksimum 75 % af sit arbejde i Tyskland.

A har hele tiden bevaret sin danske bopæl og anses derfor for fuldt skattepligtig til Danmark og beskattes i Danmark af sin globale indkomst. Når A udfører arbejde i Tyskland, er det til fordel for den tyske enhed i H-koncernen, dvs. H2 GmbH. Da Tyskland anvender det økonomiske arbejdsgiverbegreb, beskattes A af sine tyske arbejdsdage i Tyskland. Han anses for "begrænset skattepligtig" i Tyskland i henhold til tyske

skatteregler. Den del af A's indkomst fra H1, som kan henføres til hans tyske arbejdsdage, fremgår af hans tyske "Lohnsteuerbescheinigung", som ligeledes indeholder den tyske skat, som beregnes af denne indkomst. Der er fremsendt "Lohnsteuerbescheinigung" for 2020 som eksempel. Indkomsten og skatten, der fremgår af "Lohnsteuerbescheinigung", er opgjort efter tyske skatteregler.

A aflønnes under pendlerperioden af den danske formelle arbejdsgiver, og der indeholdes løbende fuld dansk skat af hans H1-indkomst i Danmark. A har en almindelig dansk arbejdsgiveradministreret pensionsordning med bortseelsesret, hvor både A og hans arbejdsgiver bidrager til ordningen, og der betales løbende AM-bidrag af pensionsbidragene og PAL-skat.

Rent teknisk lægger det tyske selskab ud for den tyske skat ved løbende skatteindeholdelse i Tyskland, og A refunderer herefter en del af den danske skat i forbindelse med årsopgørelsen i Danmark, når der er givet lempelse for den tyske skat.

A er omfattet af dansk social sikring, fordi han har en dansk arbejdsgiver og udfører en del af sit arbejde i Danmark. Han er derfor efter den danske skatteaftale med Tyskland omfattet af reglerne om creditlempelse, alternativt kan anvendes Ligningslovens § 33.

Ved udarbejdelsen af A's selvangivelse opgøres A's fulde indkomst fra H1 i henhold til danske regler, og en forholdsmæssig del allokeres til Tyskland på grundlag af fordelingen mellem hans tyske og danske arbejdsdage i skatteåret. For den danske indkomstskat, der falder på H1-indkomsten, som henføres til tyske arbejdsdage, anmodes der om creditlempelse for den tyske skat, som følger af A's "Lohnsteuerbescheinigung" eller tilsvarende. Der anmodes om creditlempelse for den fulde tyske skat, hvis den danske skat på den andel af A's H1-indkomst, som henføres til tyske arbejdsdage, er høj nok til at kunne rumme den tyske skat.

A ønsker at tage fradrag for den fulde tyske skat i den danske skat af den tilsvarende danske indkomst, og vi mener, at han er berettiget til det. Dette er den opgørelses- og lempelsesmetode, der anvendes generelt i forbindelse med selvangivelse af udenlandsk indkomst med creditlempelse.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er vores opfattelse, at spørgsmål 1-3 alle skal besvares med "ja".

Spørgsmål 1

I henhold til ligningslovens § 33 kan både fuldt og begrænset skattepligtige få modregnet pålignet udenlandsk indkomstskat i dansk af samme indkomst efter creditlempelsesmetoden. Lempelsen udgør det beløb, som der er betalt i skat i udlandet af den udenlandske indkomst. Nedslaget kan ikke overstige den forholdsmæssige del af den danske skat, som der beregnes af den udenlandske indkomst. Samme lempelsesmetode anvendes i den dansk-tyske skatteaftales artikel 24, stk. 2.

Den samlede lønpakke vurderes bredt og ifølge OECDs modeloverenskomst er en samlet lønpakke omfattet af artikel 15 i skatteaftalerne. Særligt for løn og pension gælder det, at de er tæt sammenknyttet. Løn og pension udgør dele af en samlet lønpakke, som anses for et hele. I juridisk vejledning 2022-1 C. F. 8.2.2.15.1.1 (Indkomst af personligt arbejde i ansættelsesforhold omfattet af artikel 15) gennemgås de forskellige elementer i løn og andet vederlag efter artikel 15 i OECDs modeloverenskomst:

"Dette afsnit handler om, hvilke former for indkomst i privat ansættelse der er omfattet af artiklen.

Afsnittet indeholder:

– Gage, løn og andet lignende vederlag i tjenesteforhold

- Afgrænsning over for andre artikler
- Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster og COVID-19
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Gage, løn og andet vederlag i tjenesteforhold

Modeloverenskomstens artikel 15 om indkomst fra ansættelsesforhold handler om "gage, løn og andre lignende vederlag". Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1.

OECD-landene er generelt enige om, at artiklen ikke kun omfatter vederlag i form af penge.

Den omfatter også personalegoder som fx. aktieoptioner, fri bil eller bolig til rådighed, syge- eller livsforsikringsdækning og betalt medlemskab af foreninger."

Lønpakken er altså et hele, som kan udgøres af en række elementer ud over løn, herunder fri bolig og aktieoptioner, men altså også bidrag til almindelig arbejdsgiveradministreret pensionsordning

Ovenstående har ligeledes støtte i Den juridiske vejlednings gennemgang af creditlempelsesmetoden i henhold til interne danske lempelsesregler. Det overordnede udgangspunkt er, at skat på udenlandsk indkomst, som ikke er skattepligtig efter danske regler, ikke indgår i lempelsesberegningen. Dog følger det af Den juridiske vejledning 2022-1, punkt. C. F. 4.3.1., at dette ikke gælder, når den udenlandske skat falder på samme indkomstkilde, som er opgjort i henhold til danske regler:

"Hvis den udenlandske indkomst ikke er skattepligtig efter danske regler, skal den udenlandske skat ikke indgå i den danske skatteberegning.

Det gælder dog ikke i de tilfælde, hvor der i den danske indkomstopgørelse indgår indkomster, der knytter sig til den samme indkomstkilde i udlandet."

Den samlede lønpakke er, i A's tilfælde, indkomstkilden. Det følger heraf, at lempelse for tysk betalt skat af A's indkomst fra H1 kan medtages fuldt ud i lempelsesberegningen, så længe den tyske skat kan rummes i den danske skat, som falder på den udenlandske indkomst, der er opgjort i henhold til danske regler. Det er således uden betydning, om enkelte komponenter i A's lønpakke fra H1 kun beskattes i Tyskland, da det afgørende er, at disse komponenter vedrører A's samlede lønpakke fra H1. Forskellene i beskatningsgrundlaget i henholdsvis Tyskland og Danmark har derfor ingen betydning ved lempelsesberegningen efter ligningslovens § 33, så længe begge beskatningsgrundlag knytter sig til den samme indkomstkilde, dvs. A's lønpakke fra H1.

At forskellige beskatningsgrundlag i henholdsvis udlandet og Danmark er uden betydning for lempelse efter ligningslovens § 33 og skatteaftalen er også slået fast i flere afgørelser, herunder Skatterådets bindende svar i SKM2014. 10. SR og Østre Landsrets dom i TfS 1987.269 Ø. I sidstnævnte sag solgte en skatteyder en ejendom i Grønland og blev i forbindelse med salget beskattet af avance og genvundne afskrivninger i henhold til skattereglerne i Grønland. I Danmark var avancen ikke skattepligtig, hvorefter spørgsmålet var, om skatteyderen kunne få fuld lempelse for den grønlandske skat, eller kun for den del af den grønlandske skat, som kunne henhøres til beskatningen af de genvundne afskrivninger. Østre landsret kom frem til, at den fulde grønlandske skat skulle indgå i lempelsesberegningen efter § 33, uanset forskellen i beskatningsgrundlaget i henholdsvis Danmark og Grønland. Nedslaget kunne dog ikke overstige den del af den danske skat, som faldt på de genvundne afskrivninger. Dommen kan anvendes direkte i A's sag, da de vedrører nøjagtig samme spørgsmål. Østre Landsret slår utvetydigt fast, at så længe beskatningsgrundlaget i begge lande knytter sig til samme indkomstkilde, kan der gives fuld credit-lempelse efter ligningslovens § 33. Det står derfor klart, at trods forskellige beskatningsgrundlag i henholdsvis Tyskland og Danmark, er dette ikke til hinder for, at der kan gives fuld creditlempelse

efter ligningslovens § 33 eller skatteaftalen for den tyske skat, selvom denne skat falder på enkelte lønkomponenter i A's H1-lønpakke, som ikke beskattes efter danske regler.

Danmark har ikke ret til at vurdere, hvordan Tyskland beskatter en given lønpakke - det sker efter deres regler, og så længe det er skat på lønpakken, er det den samlede skat, der skal gives lempelse for.

Det er korrekt, at der skelnes mellem indkomsttyper, når der beregnes lempelse efter creditmetoden, men skat af en lønpakke er skat på samme indkomsttype. Dette betyder også, at man f.eks. ikke kan tage fradrag for tysk skat af kapitalindkomst i dansk skat af løn, men i A's tilfælde er der kun tale om tysk skat af lønpakken, så der skal gives fuld lempelse for den tyske skat i den danske skat på lønpakken (den del som kan henføres til tyske arbejdsdage).

Den indkomst, der er henføres til udlandet i A's sag, er positiv, så der skal gives lempelse for tysk skat, og den fulde lempelse kan rummes i den danske skat af samme indkomst.

På baggrund af ovenstående finder vi det godt gjort, at der skal gives creditlempelse efter ligningslovens § 33 eller skatteaftalen mellem Tyskland og Danmark for den fulde tyske skat af lønpakken hos A, som har en tysk økonomisk arbejdsgiver, så længe den tyske skat kan rummes i den danske skat, som falder på den udenlandske indkomst.

Vi er derfor af den opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "ja".

Spørgsmål 2

I forbindelse med A's selvangivelse for 2021 henføres en del af indkomsten til Tyskland, og der tages creditlempelse for den tyske skat, der er beregnet på den del af indkomsten, der henføres til tyske arbejdsdage opgjort efter tyske regler. Efter de danske regler er det indkomsten efter pensionsbidrag, der fordeles - i modsætning til indkomsten opgjort efter tyske regler. Dette illustreres i nedenstående eksempel.

For eksemplets skyld anslår vi A's H1-indkomst i 2021 til 800.000 kr. før pensionsbidrag, og at arbejdsgiver betaler 10 % til pensionsordningen, mens A selv betaler 5 %.

Fordi den danske skatteprocent er højere end den tyske, ender det med, at den tyske skat på indkomsten, opgjort efter tyske regler, kan rummes i den danske skat af den tyske indkomst opgjort efter danske regler. Fuld creditlempelse kan altså gives, idet den tyske skat kan rummes i den danske skat på den udenlandske indkomst.

Som nævnt ovenfor, har A en almindelig dansk arbejdsgiveradministreret pensionsordning med bortseelsesret. Indbetalingerne til pensionen, både arbejdsgiver- og medarbejderbidrag, medtages således ikke til beskatning i Danmark ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fra H1, og beskattes således ikke på A's årsopgørelse.

Når den udenlandske løn opgøres i henhold til danske regler, udgør beskatningsgrundlaget derfor kun A's lønindkomst efter eget pensionsbidrag og uden arbejdsgivers bidrag.

Det forholder sig imidlertid anderledes i Tyskland, idet de tyske skattemyndigheder ikke anerkender den danske pensionsordning. Derfor kan der ved opgørelsen af den indkomst fra H1, som kan henføres til Tyskland, ikke gives fradrags- og bortseelsesret for indbetalingerne til pensionsordningen. Dette betyder, at indbetalingerne indgår i beskatningsgrundlaget, når den tyske skat beregnes af den indkomst, som kan henføres til A's tyske arbejdsdage. Dette betyder også, at det tyske beskatningsgrundlag ofte vil være en

del højere end den udenlandske indkomst, som opgøres efter de danske regler. Den tyske skat på den udenlandske indkomst øges derfor også på grund af beskattningen af indbetalingerne til A's pension.

Som vist ovenfor, har det faktum, at beskatningsgrundlaget i Tyskland er opgjort anderledes end i Danmark, dog ikke betydning for lempelsesberegningen i Danmark, så længe beskatningsgrundlaget knytter sig til samme indkomstkilde, dvs. A's indkomst fra H1, jf. Den juridiske vejledning 2022-1, punkt. C. F. 4.3.1 og SKM2014. 10. SR og Østre Landsrets dom i TfS 1987.269 Ø, som er omtalt ovenfor. Der er således intet til hinder for, at der indrømmes fuld creditlempelse for den fulde tyske skat, herunder for tysk skat på A's pensionsindbetalinger, som følger af A's "Lohnsteuerbescheinigung", så længe den tyske skat kan rummes i den danske skat, som falder på den udenlandske indkomst, som er opgjort efter danske regler.

I en tidligere sag med netop Tyskland har Danmark accepteret, at andre lande beregner skatter på andre måde. I SKM2004. 165. TSS udtaler de danske skattemyndigheder, at Tyskland kan bruge den samlede årsindkomst som beregningsgrundlag for tysk kildeskat, selvom personen kun har været i Tyskland en del af året og derfor kun beskatter en del af indkomsten. Tyskland bruger altså progressionsforbehold, selvom de ikke er hjemmehørende i Tyskland.

Danmark har accepteret dette med udtalelsen i SKM2004. 165. TSS: "Told- og Skattestyrelsen er enig i den tyske vurdering, idet den stemmer med bemærkningerne til OECD-modeloverenskomstens artikel 23 A, stk. 3, jf. pkt. 56, hvorefter fremgår, at art. 23 A (eksempleslempelsesbestemmelsen) alene angår bopælsstaten, men ikke griber ind i kildestatens anvendelse af national lovgivning vedrørende progression." Med protokol af 1. oktober 2020 til ændring af den dansk-tyske skatteaftale er dette direkte indskrevet i skatteaftalens artikel 24, stk. 1, litra c, altså igen en indikation af, at vi tillader Tyskland at beregne tysk skat efter tyske regler. Samtidig er det præciseret i præamblen, at Danmark og Tyskland "(...) ønsker yderligere at udvikle deres økonomiske forbindelser og at styrke deres samarbejde om skatteforhold, der har til hensigt at ophæve dobbeltbeskatning for så vidt angår skatterne, som er omfattet af denne overenskomst, uden at skabe muligheder for ikke-beskatning eller nedsat beskatning gennem skatteunddragelse eller -omgåelse (herunder gennem utilsigtet anvendelse af skatteaftaler med henblik på at opnå de lempelser, som denne overenskomst giver adgang til, til indirekte fordel for personer, som er hjemmehørende i tredjelande), er blevet enige om følgende: (...)"

En nægtelse af at indrømme creditlempelse for den tyske skat, som er betalt af pensionsindbetalinger, vil i sidste ende medføre effektiv dobbeltbeskatning, idet udbetalingen af A's almindelige danske pension vil udløse beskatning i Danmark. A vil derfor ende med både at blive beskattet af pensionsindbetalingerne i Tyskland og herefter blive beskattet af de samme indbetalinger i Danmark på tidspunktet for udbetalingen af pensionen.

Dette må være uønsket og strider ligeledes mod grundprincipperne i den gældende skatteaftale mellem Danmark og Tyskland, som netop søger at ophæve situationer med effektiv dobbeltbeskatning, jf. bl.a. også præambelen nævnt ovenfor. Til støtte herfor henvises også til OECDs kommentarer til creditlempelsesbestemmelsen i artikel 23 B i modeloverenskomsten til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter (2017). Det følger bl.a. af disse kommentarer, at hjemmehørende i Danmark har pligt til at indrømme creditlempelse for den betalte udenlandske skat, selvom beskatningsgrundlaget i kildelandet (Tyskland) ikke opgøres ens, jf. bl.a. punkt 69.1-2. i kommentaren, som dog vedrører en anden type indkomst.

I ovenstående eksempel (se tabellen ovenfor) er pensionsbidragene omtalt som om, de ikke er beskattet i Danmark, og de er da også omfattet af bortseelsesret. Reelt er der dog tale om beskatning af pensionsbidrag i Danmark, idet pensionsselskabet indeholder 8 % i AM-bidrag og sender det til Skattesty-

relsen. Derfor er indkomsten ikke skattefri i Danmark, da AM-bidrag er en skat, som lempes i på samme niveau som almindelig skat af løn/lønelementer. Dette støtter synspunktet om, at den fulde tyske skat skal lempes, da den vedrører indkomst, som Danmark beskatter med AM-bidrag.

Resultatet af tysk beskatning ved indbetaling af bidragene og dansk skat af udbetalingerne vil således medføre effektiv og hård dobbeltbeskatning af pensionsmidlerne. Se nedenstående tabel.

Hvis arbejdsprocenten i Tyskland var højere (dvs. mere end 75 % af arbejdstiden i Tyskland), ville der være endnu mindre tilbage af den danske pensionsordning, da det her kun er beregnet tysk skat af 75 % af pensionsbidragene.

Endelig kommer også, at der løbende indeholdes PAL-skat af A's danske pension, hvilket ligeledes reducerer A's pension ved udbetaling, hvorfor en nægtelse af creditlempelse for den tyske skat på pensionsindbetalinger vil medføre, at A i sidste ende vil stå med en endnu mindre nettoværdi af sin danske pension, når denne udbetales.

Vi er derfor af den opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med "ja".

Spørgsmål 3

Såfremt Skattestyrelsen måtte mene, at der ikke gives creditlempelse for den tyske skat, som falder på pensionsindbetalingerne, vil det, som vist ovenfor, medføre effektiv dobbeltbeskatning, som så skal kunne søges undgået ved at give creditlempelse for den tyske skat af pensionsindbetalingerne i den danske skat på tidspunktet for udbetalingen af pensionen. I praksis vil dette dog næppe være en gangbar løsning, da skatteyderen på tidspunktet for udbetalingen af pensionen vil være nødsaget til at udarbejde en fuldstændig opgørelse af den samlede tyske skat, som alene er blevet beregnet af pensionsindbetalingerne for hele perioden op til tidspunktet for udbetalingen af pensionen. Såfremt Skattestyrelsen har en måde at løse det på, hører vi gerne om det.

Alternativt er det foreslået af en sagsbehandler hos Skattestyrelsen, at man ved hjælp af blanket 07.087 beder om forhåndstilkendegivelse om skattefrihed for den del af indbetalingerne, der er beskattet i Tyskland. Så vil udbetalingerne til sin tid være skattefri. Vi er ikke enige i, at dette er en mulighed, da det fremgår af både den nævnte blanket og pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 4, at der hverken må have været fradrag i udlandet eller i Danmark - og der har jo netop været fradrag/bortseelsesret i Danmark ved indbetalingen.

Pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 4, siger: "Den del af udbetalinger fra pensionsordninger som nævnt i stk. 1, der svarer til indbetalinger på ordningen, som den skattepligtige efter § 55, 1. pkt., kan godtgøre at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for ejeren eller kontohaveren ikke har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for her i landet eller i udlandet, medregnes ikke til den skattepligtige indkomst."

Vi ønsker dog, at spørgsmål 3 besvares med "ja"

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at der gives creditlempelse efter ligningslovens § 33 eller den danske skatteaftale med Tyskland for den fulde tyske skat opgjort efter tyske regler for 2021 af lønpakken hos A, som har en tysk økonomisk arbejdsgiver, så længe den tyske skat kan rummes i den danske skat, som falder på den udenlandske indkomst?

Begrundelse

Besvarelsen af dette spørgsmål er baseret på oplysningerne om, at spørgeren er fuldt skattepligtig i Danmark, jf. også kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og skattemæssigt hjemmehørende her i landet ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Dertil kommer oplysningerne om, at spørgeren er omfattet af dansk social sikring ifølge EU's forordninger om social sikring for vandrende arbejdskraft.

Der er ikke ved besvarelsen af spørgsmålet foretaget en vurdering af tysk beskatning i forbindelse med spørgerens arbejde i Tyskland. Det er oplyst, at spørgeren i forbindelse med sit arbejde i Tyskland anses for at udføre arbejde for en privat tysk arbejdsgiver (økonomisk arbejdsgiver), og at spørgeren som følge heraf er omfattet af begrænset skattepligt i Tyskland efter gældende tyske regler.

Når spørgeren er fuldt skatteskattepligtig i Danmark og har sit skattemæssige hjemsted her i landet ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten, kan Danmark beskatte spørgeren af al indkomst, uanset hvor indkomsten kommer fra (globalindkomstbeskatning). Dette gælder ikke for begrænset skattepligtige.

I det omfang både Danmark og Tyskland kan beskatte spørgerens lønindkomst ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, opstår der dermed en dobbeltbeskatningssituation. Når spørgeren arbejder i Tyskland for en tysk privat arbejdsgiver, har Tyskland også ret til at beskatte lønindkomsten ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 15, stk. 1, og artikel 15, stk. 2 modsætningsvist. Lønindkomsten omfatter både kontant løn og personalegoder.

Danmark skal herefter som spørgerens hjemstedsland lempe for denne dobbeltbeskatning ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 2, eller ifølge ligningslovens § 33.

Danmark er efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 2, oprindeligt forpligtet til at give exemptionslempelse for skat af løn, der er omfattet af artikel 15, stk. 1. Danmark har imidlertid med hjemmel i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 45, stk. 1, litra b, skiftet lempelsesprincip, således at der som udgangspunkt kun gives creditlempelse for skat af løn.

Reglen om exemptionslempelse gælder dog stadig for personer, der er hjemmehørende i Danmark, og som erhverver indkomst, der er omfattet af artikel 15, stk. 1, når modtageren af indkomsten efter EU's forordninger om social sikring for vandrende arbejdskraft er omfattet af lovgivningen om social sikring i Tyskland og har betalt sociale bidrag der i forbindelse med erhvervelse af indkomsten.

Baseret på det oplyste om, at spørgeren er omfattet af dansk social sikring ifølge disse regler, er spørgeren således omfattet af reglerne om creditlempelse, når det gælder løn for arbejdet udført i Tyskland.

Det skal herefter vurderes, hvordan denne lempelse skal gøres op, når lønindkomsten opgøres forskelligt efter danske og tyske regler. Hvert land opgør indkomsten efter egne nationale regler.

Spørgeren er ifølge sin ansættelseskontrakt omfattet af en almindelig dansk arbejdsgiveradministreret pensionsordning ifølge pensionsbeskatningslovens kapitel 1. Denne pensionsordning indebærer, at spørgeren har fradrag for egne indbetalinger, og at der er bortseelsesret for arbejdsgiverens indbetalinger til pensionsordningen.

Efter det oplyste medregnes arbejdsgiverens indbetalinger til den danske pensionsordning ved opgørelsen af lønindkomsten i Tyskland, og spørgerens egne indbetalinger til pensionsordningen er ikke fradragsberettigede i Tyskland. Dermed opgøres lønindkomsten forskelligt i de to lande, og den tyske skat bliver højere end den ville have været, såfremt arbejdsgiverens indbetalinger til den danske pensionsordning

ikke blev medregnet i opgørelsen, og såfremt der blev givet fradrag for spørgerens indbetalinger til pensionsordningen.

Som følge heraf opstår spørgsmålet om der skal gives lempelse for den fulde tyske skat opgjort efter tyske regler, eller om der alene skal gives lempelse for den del af den tyske skat, der vedrører den del af lønindkomsten som både beskattes i Tyskland og Danmark.

Hvis en udenlandsk indkomst ikke er skattepligtig efter danske regler, skal den udenlandske skat i den forbindelse som udgangspunkt heller ikke indgå i den danske skatteberegning. Ifølge praksis gælder dette dog ikke i de tilfælde, hvor der i den danske indkomstopgørelse indgår indkomster, der knytter sig til den samme indkomstkilde i udlandet.

Når det gælder praksis, henvises der til TfS 1987, 269 ØLD, TfS 1993, 80 LSR og SKM2014. 10. SR.

De to afgørelser i TfS 1987, 269 ØLD og TfS 1993, 80 LSR, vedrører indkomst fra Grønland i form af fortjeneste ved salg af henholdsvis en fast ejendom og en advokatvirksomhed, hvor Grønland i begge sager beskattede på et bredere grundlag end Danmark. I begge de to sager udløste salget en fortjeneste bestående af forskellige delelementer, hvoraf et af elementerne ikke var skattepligtigt i Danmark. I begge sager skulle der således tages stilling til, om der skulle gives lempelse for den fulde grønlandske skat i forbindelse med den danske lempelsesberegning. I begge sager blev resultatet, at der kunne opnås lempelse for den fulde grønlandske skat ved den danske lempelsesberegning, i det omfang den grønlandske skat kunne rummes i den danske skat af fortjenesten. Den samlede fortjeneste var i begge disse sager direkte afledt af de nævnte salg, og alle delelementerne var i begge tilfælde omfattet af den samme bestemmelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Grønland og Danmark.

I sagen SKM2014. 10. SR om en investering i Belgien var der derimod tale om indkomst fra forskellige kilder, som var omfattet af forskellige bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

I den foreliggende sag vedrører opgørelsen af spørgerens lønindkomst den samme aktivitet nemlig spørgerens udførelse af arbejde i Tyskland. Ved opgørelsen af spørgerens lønindkomst i forbindelse med beskatning efter reglerne i Tyskland, indgår der imidlertid flere elementer end når lønindkomsten opgøres efter danske skatteregler. I Danmark er pensionsordningen som udgangspunkt en del af den samlede løn fra arbejdsgiveren som led i spørgerens ansættelsesvilkår, men i forbindelse med den danske beskatning er denne type pensionsordning omfattet af lempelige regler end ved beskatning af kontantløn.

Med baggrund i gældende praksis og den nævnte sammenhæng mellem indkomsten og arbejdet, er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgeren kan opnå lempelse for den fulde tyske skat opgjort efter tyske regler, når Danmark beskatter spørgerens lønindkomst. Lempelsen kan dog ikke overstige den danske skat af lønindkomsten, således som denne lønindkomst opgøres efter danske skatteregler.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, hvis spørgsmål 1 besvares med "ja", at der gives credit-lempelse for den fulde tyske skat, også selvom denne indeholder skat af bidrag til en almindelig dansk arbejdsgiveradministreret pensionsordning med bortseelsesret og ikke fradrag for egne pensionsbidrag, fordi Tyskland ikke anerkender danske pensionsordninger som fradragsberettigede.

Begrundelse

Skattestyrelsen henviser til begrundelsen under spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, hvis spørgsmål 2 besvares med "nej",

a) at blanket 07.087 kan anvendes til at sikre, at Danmark ved senere udbetaling af de pensionsbidrag, der er blevet beskattet i Tyskland, ikke beskatter disse?

eller

b) at der, som minimum, gives lempelse for tysk skat af pensionsbidragene i det AM-bidrag, som pensionsselskabet har trukket fra pensionsbidragene

Begrundelse

Spørgsmål 2 besvares med "Ja", og derfor bortfalder spørgsmål 3.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Bortfalder".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Uddrag af LBK nr. 1735 af 17/08/2021 (Ligningsloven)

§ 33. Skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark. Fradragsbeløbet skal dog ikke kunne overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten.

Stk. 2. Såfremt der med den fremmede stat, med Grønland eller med Færøerne er indgået en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, skal der dog ikke gives fradrag for et større skattebeløb end det, som denne stat, Grønland eller Færøerne efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære.

(...)

Uddrag af BKI nr. 158 af 06/12/1996 (Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland)

Artikel 15

Personligt arbejde i tjenesteforhold

1. Såfremt bestemmelserne i artiklerne 16, 18, 19 og 20 ikke medfører andet, kan gage, løn og andet lignende vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold oppebåret af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført der, kan det vederlag, som oppebæres herfor, beskattes i denne anden stat.

2. Uanset bestemmelserne i stykke 1 kan vederlag, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer for personligt arbejde i tjenesteforhold, udført i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den førstnævnte stat, såfremt:

- a) arbejdet er udført i den anden stat i en periode eller i perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i det pågældende kalenderår, og
- b) vederlaget betales af en arbejdsgiver eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den anden stat, og
- c) vederlaget ikke udredes af et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i den anden stat.

(...)

Artikel 24

Undgåelse af dobbeltbeskatning

1. For så vidt angår en person, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, bestemmes beskatningen efter følgende regler:

(...)

2. Dobbeltbeskatning skal undgås således i Danmark:

- a) Hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst eller ejer formue, som i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland, skal Danmark, såfremt bestemmelserne i litra f) ikke medfører andet, indrømme
- aa) fradrag i denne persons indkomstskat med et beløb svarende til den indkomstskat (herunder den del af eventuel erhvervsskat, som falder på indtægten), som er betalt i Forbundsrepublikken Tyskland;
- bb) fradrag i denne persons formueskat med et beløb svarende til den formueskat (herunder den del af eventuel erhvervsskat, som falder på formuen), som er betalt i Forbundsrepublikken Tyskland.
- b) Et sådant fradrag skal imidlertid ikke i noget tilfælde kunne overstige den del af indkomstskatten eller formueskatten, beregnet før sådant fradrag, der svarer til henholdsvis den indkomst eller den formue, som kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland.
- c) Såfremt bestemmelserne i litra d) ikke medfører andet, skal udbytte, udbetalt af et selskab, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, til et selskab, der er hjemmehørende i Danmark, og som direkte eller indirekte ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttebetalende selskab, være fritaget for dansk skat.
- d) Bestemmelserne i litra c) skal kun finde anvendelse i det omfang,
- aa) indkomsten, hvoraf udbytterne er betalt, har været omfattet af den almindelige selskabsbeskatning i Forbundsrepublikken Tyskland, eller af en skat i Forbundsrepublikken Tyskland eller i en anden stat, som kan sammenlignes med dansk skat; eller
- bb) det, for så vidt angår udbytter, betalt af et selskab, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, drejer sig om udbytter, som vedrører aktier eller andre rettigheder i et selskab, der er hjemmehørende i en tredje stat, og som ville være fritaget for dansk skat, hvis disse aktier eller rettigheder var ejet direkte af det selskab, der er hjemmehørende i Danmark.
- e) For så vidt angår udbytter, betalt af et selskab, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, til et selskab, der er hjemmehørende i Danmark, og som ejer direkte eller indirekte mindst

10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttebetalende selskab, skal der, hvis udbytteerne ikke er fritaget for dansk skat i henhold til bestemmelserne i litra c), ved beregningen af fradrag tages hensyn til den tyske skat (herunder den del af erhvervsskatten, som falder på indtægten), som skal svares af det udbyttebetalende selskab af den fortjeneste, hvoraf udbytteerne er betalt.

- f) Hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst eller ejer formue, som i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst kun kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland, eller som i henhold til bestemmelsen i artikel 15, stykke 1 og 3, kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland, kan Danmark medregne denne indkomst eller formue i beskatningsgrundlaget, men skal indrømme fradrag i indkomstskatten eller formueskatten med den del af indkomstskatten eller formueskatten, som svarer til den indkomst, der hidrører fra, eller formue, der ejes i Forbundsrepublikken Tyskland.
- g) For indkomst, der kan beskattes i Tyskland i henhold til artikel 15, stykke 1 og 3, skal bestemmelserne i litra f) kun finde anvendelse i tilfælde, hvor der for de kompetente myndigheder i Danmark forelægges dokumentbevis for, at der er taget skridt til betaling af tysk skat på denne indkomst.

Uddrag af LOV nr. 861 af 30/11/1999 (Lov om ændring af lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande og lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland)

§ 2

I lov nr. 492 af 12. juni 1996 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland foretages følgende ændringer:

1. I § 1, stk. 2, indsættes efter »artikel 49, stk. 2,«: », jf. dog § 1 a«.

2. Efter § 1 indsættes:

»§ 1 a. Artikel 24, stk. 2, litra a, i den i § 1, stk. 1, nævnte overenskomst finder anvendelse for indkomst, som omhandles i artikel 15, stk. 1 og 3, erhvervet af en person hjemmehørende i Danmark, jf. artikel 45, stk. 1, litra b.

Stk. 2. Artikel 24, stk. 2, litra f og g, finder anvendelse for indkomst, som omhandles i artikel 15, stk. 1 og 3, erhvervet af en person hjemmehørende i Danmark, hvis personen i medfør af reglerne i Rådets forordning (EØF) Nr.1408/71 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet, er omfattet af lovgivningen om social sikring i Tyskland i forbindelse med erhvervelsen af indkomsten og den pågældende betaler sociale bidrag i Tyskland.«

Uddrag af protokol til ændring af overenskomsten af 22. november 1995 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Danmark til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår skatter i boer, af arv og af gave samt vedrørende bistand i skattesager.

Artikel 24, stykke 1, litra c, affattes således: "c) Forbundsrepublikken Tyskland forbeholder sig retten til ved fastsættelsen af dets skattesats at tage hensyn til den indkomst og formue, som efter denne overenskomsts bestemmelser er fritaget for tysk skat.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C. F. 2.1 om opgørelse af den udenlandske indkomst
Globalindkomstprincippet

Den danske indkomstbeskatning bygger på globalindkomstprincippet. Det betyder, at personer, der er fuldt skattepligtige her til landet, er skattepligtige af deres samlede indkomst, hvad enten den hidrører her fra landet eller fra udlandet. Se SL § 4.

Den udenlandske indtægt kan også være undergivet beskatning i udlandet. Det kan medføre dobbeltbeskatning. Nedslag for betalte skatter i udlandet afhænger af indkomstarten, og om der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, indkomsten stammer fra.

Opgørelsen af udenlandsk indkomst

Den udenlandske indkomst skal opgøres efter de danske regler, og udenlandske skatter kan ikke fratrækkes i indkomstopgørelsen. Se KSL § 23. Se i øvrigt afsnit C. F. 4 om lempelsesberegning.

Lempelsesberegning

Af hensyn til en eventuel lempelsesberegning, er det nødvendigt at opgøre en udenlandsk nettoindkomst. Det gælder uanset, om den udenlandske indkomst kun indgår af hensyn til progressionsbeskatningen. Lempelsesberettiget udenlandsk indkomst skal reduceres med de udgifter, der knytter sig til denne indkomst. Se LL § 33 F og TfS 2000, 426 ØLD.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C. F. 4.1 om ligningslovens § 33

En skattepligtig, der har betalt skat i udlandet (herunder Grønland og Færøerne) af en indkomst optjent i udlandet, har krav på lempelse af den skat, der bliver beregnet i Danmark af den udenlandske indkomst.

Lempelsen udgør det beløb, der er betalt i skat i udlandet af den udenlandske indkomst. Nedslaget kan dog maksimalt udgøre den forholdsmæssige del af den danske skat, der er beregnet af den udenlandske indkomst.

Det er kun skat, der er betalt i kildelandet, der er omfattet af LL § 33. Kildelandet anses i relation til lønindkomst for at være arbejdslandet. Hvis arbejdslandet er forskelligt fra arbejdsgiverens hjemland, kan der efter Skattestyrelsens opfattelse ikke gives lempelse for skat, der betales i arbejdsgiverens hjemland. Se i den forbindelse udtalelse fra Folketingets Ombudsmand om LL § 33, FOB 20/03801 Delvis dobbeltbeskatning af pilot for arbejde udført i Spanien. https://www.ombudsmanden.dk/ombudsmandensarbejde/skatteomraadet/afsluttede_sager/20-03801/

Danmark skal således som bopælsland fx ikke give lempelse for skat, som en arbejdsgiver i det andet land indeholder for arbejde udført i et tredjeland. Se også SKM2021. 611. LSR.

Hvis Danmark har indgået en DBO med det andet land, kan lempelsen ikke overstige det skattebeløb, som landet har ubetinget krav på i henhold til DBO'en. Se LL § 33, stk. 1 og stk. 2.

Det er de danske skattemyndigheder, der afgør, om det andet land har et ubetinget krav på skattebeløbet i henhold til DBO'en. Dette afgøres efter fortolkningsprincippet i artikel 3, stk. 2, som giver et land ret til at anvende egne interne fortolkningsregler, medmindre andet følger af DBO'ens ordlyd. Det er således dansk skatteretspraksis, der er udgangspunktet for afgørelsen. Se CIR nr. 72 af 17.4.1996, pkt. 5.1.1.

LL § 33 er en intern lempelsesregel, der kan bruges, hvis der ikke er indgået en DBO mellem Danmark og det pågældende land, eller hvis det er mere fordelagtigt at bruge den interne lempelsesregel i stedet for en DBO. Se CIR nr. 72 af 17.4.1996, pkt. 5.2.7.

LL § 33 kan ikke bruges på lønindkomst, der er omfattet af LL § 33 A (skattefrihed for lønindkomst optjent i udlandet) eller SØBL §§ 5-8. Se LL § 33, stk. 8.

Udtalelse fra Ombudsmanden FOB 20/03801

En pilot bosat i Danmark arbejdede for forskellige udenlandske luftfartsselskaber med base i henholdsvis Spanien og Schweiz, og han havde betalt skat og sociale bidrag i disse lande.

Landsskatteretten havde forud for klagen til Folketingets Ombudsmand (FOB) givet piloten delvist medhold vedr. lempelse ifølge LL § 33 for skat betalt i Spanien og delvist fradrag for udenlandske sociale bidrag. Der var ikke givet lempelse for spanske skatter betalt i forbindelse med arbejde uden for Spanien. FOB konstaterede, at Landsskatterettens afgørelse om lempelse ifølge LL § 33 byggede på mangeårig praksis om, at kildelandet må anses som arbejdslandet, når der er tale om lønindkomst. FOB havde ikke grundlag for at tilsidesætte denne praksis eller kritisere resultatet af Landsskatterettens afgørelse.

Valgfrihed til at bruge enten intern lempelsesregel eller DBO

Landsskatteretten fandt, at et dansk selskab frit kunne vælge mellem at anvende lempelse efter en DBO eller LL § 33. Landsskatteretten fandt ikke, at selskabet indirekte havde valgt lempelse efter reglerne i DBO'en, fordi selskabet ikke havde selvangivet den udenlandske indkomst fra 1992 til 1995. Se TfS 2000, 69 LSR.

Se også

Se også afsnit C. F. 4.3.2 om de principper, der gælder for opgørelsen af lempelsesberettiget udenlandsk indkomst. I afsnittet er det også beskrevet hvordan lempelsesberegningen efter exemptionmetoden foretages.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2022-1, punkt. C. F. 4.3.1

Om lempelsesberegningerne

Lempelsen for skat af udenlandsk indkomst beregnes særskilt for hver af de skatteberegninger, som følger af:

- PSL § 6 (bundskat)
- PSL § 7 (topskat)
- PSL § 8 (sundhedsbidrag)
- PSL § 8a (skat af aktieindkomst)
- PSL § 8b (skat af CFC-indkomst)
- AML § 1 (AM-bidrag)

Derudover skal der beregnes lempelse af kommunal indkomstskat og kirkeskat.

Hvis der er flere indkomster fra det samme land, skal lempelsesberegningen ske samlet. Lempelsesberegningen skal dog ske særskilt for hver indkomst, hvis der skal lempes efter forskellige metoder, eller hvis indkomsten i det pågældende land er blevet særskilt (kilde-)beskattet, og der skal lempes efter creditmetoden.

Hvis der er indkomst fra forskellige lande, skal lempelsesberegningerne foretages for hvert enkelt land for sig.

Det er kun de udenlandske indkomster, som indgår i beregningsgrundlaget for den pågældende skat, som bliver taget med ved lempelsesberegningen.

Den udenlandske skattepligtige indkomst, personlige indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og CFC-indkomst opgøres efter danske regler.

Fradrag, der vedrører den udenlandske indkomst, skal trækkes fra i den udenlandske indkomst. Det er derfor den udenlandske nettoindkomst, der indgår i lempelsesbrøken tæller.

Se også

Se afsnit C. F. 2.3 om nettoprincippet i LL § 33 F.

Ikke skattepligtig udenlandsk indkomst - lempelsesberegning

Hvis den udenlandske indkomst ikke er skattepligtig efter danske regler, skal den udenlandske skat ikke indgå i den danske skatteberegning.

Det gælder dog ikke i de tilfælde, hvor der i den danske indkomstopgørelse indgår indkomster, der knytter sig til den samme indkomstkilde i udlandet.

Skatterådet bekræftede, at et belgisk "partnership limited by guarantee" (SCS) er transparent i skattemæssig forstand. Skatterådet bekræftede desuden, at Danmark i forhold til de danske investorer, som investerer igennem et kommanditselskab, vil indrømme creditlempelse for den i Belgien betalte selskabsskat, men Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark vil indrømme creditlempelse for de i Belgien indeholdte kildeskatte. Se SKM2014. 10. SR.

Eksempel: Afståelse af fast ejendom i Grønland - Ejendomsavance og genvundne afskrivninger

Skatteyder havde solgt en ejendom i Grønland. Skatteyder blev ved salget beskattet af avance og genvundne afskrivninger i Grønland. Den betalte skat i Grønland var på 56.218 kr. Heraf vedrørte 5.041 kr. beskatningen af genvundne afskrivninger.

I Danmark var avancen ikke skattepligtig i henhold til reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven. De danske regler medførte beskatning af genvundne afskrivninger. Spørgsmålet var, om skatteyder skulle have lempelse i den danske skat for hele den betalte skat i Grønland, eller kun den del af den grønlandske skat, der kunne henføres til beskatning af genvundne afskrivninger.

Østre Landsret fandt, at der skulle gives nedslag for hele den betalte grønlandske skat uanset forskellen i beregningsgrundlaget i henholdsvis Danmark og Grønland. Lempelsen i den danske skat kunne dog maksimalt være et beløb svarende til den del af den danske skat, der kunne henføres til genvundne afskrivninger. Se TfS 1987, 269 Ø.

Eksempel: Salg af advokatvirksomhed i Grønland - Goodwill og genvundne afskrivninger

Landskatteretten tog stilling til en bindende forhåndsbesked vedrørende et påtænkt salg af en advokatvirksomhed i Grønland.

Salget ville udløse fortjeneste på goodwill og genvundne afskrivninger på medfølgende løsøre. Hele fortjenesten ville blive beskattet i Grønland. I Danmark ville den del af fortjenesten, der vedrørte goodwill, være skattefri.

Landsskatteretten fandt, at der ikke skulle ske en opdeling af fortjenesten ved beregningen af lempelsen i den danske skat. Der kunne gives lempelse for hele den grønlandske skat i det omfang, at skatten kunne rummes i den danske skat af fortjenesten. Se TfS 1993, 80 LSR. Kendelsen er kommenteret i ToldSkat Nyt 1993.7.336. Se også TfS 1993, 193.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C. F. 8.2.2.15.1.1 om løn og andet vederlag

Gage, løn og andet vederlag i tjensteforhold

Modeloverenskomstens artikel 15 om indkomst fra ansættelsesforhold handler om "gage, løn og andre lignende vederlag". Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1.

OECD-landene er generelt enige om, at artiklen ikke kun omfatter vederlag i form af penge.

Den omfatter også personalegoder som fx. aktieoptioner, fri bil eller bolig til rådighed, syge- eller livsforsikringsdækning og betalt medlemskab af foreninger.

(...)

Uddrag af Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit C. F. 9.2.19.13.2 om dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret.

Ved anvendelsen af 183-dages-reglen medregnes alene arbejdsdage. Se artikel 15, stk. 2, litra a.

Se modsat SKM2001. 26. LSR, hvor Landsskatte retten medregnede både arbejds og opholdsdage i forbindelse med opgørelsen af de 183 dage under opholdet i Tyskland.

(...)

Lempelse af skat på lønindkomst efter artikel 15

Danmark er efter DBO'en forpligtet til at give exemptionlempelse på løn, der er omfattet af artikel 15, stk. 1 og 3. Se artikel 24, stk. 2, litra f. Danmark har med hjemmel i artikel 45, stk. 1, litra b, skiftet lempelsesprincip, således at der som udgangspunkt der kun gives creditlempelse på sådanne indkomster. Se lov nr. 861 af 30. november 1999.

Reglen om exemptionslempelse gælder dog stadig for personer, der er hjemmehørende i Danmark, og som erhverver indkomst, der er omfattet af artikel 15, stk. 1 og 3, når modtageren af indkomsten efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af lovgivningen om social sikring i Tyskland og har betalt sociale bidrag til Tyskland i forbindelse med erhvervelse af indkomsten. Se lov nr. 861 af 30. november 1999.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 1

Praksis

Se under spørgsmål 1

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Uddrag af LBK nr. 1327 af 10/09/2020 (pensionsbeskatningsloven)

§ 20. Til den skattepligtige indkomst medregnes:

1) Pension fra en pensionsordning med løbende udbetalinger. Løbende ydelser fra forsikringer, som omfattes af § 5, er dog kun indkomstskattepligtige, såfremt de udbetales til forsikrede selv eller i kraft af en begunstigelsesbestemmelse til forsikredes ægtefælle, fraskilte ægtefælle eller samlever eller dennes livsarvinger under 24 år eller forsikredes livsarvinger, stedbørn eller stedbørns livsarvinger under 24 år.

2) Udbetalinger fra en rateforsikring eller rateopsparing i pensionsøjemed til forsikrede eller kontohaver selv i overensstemmelse med ordningens vilkår om ratevis udbetaling samt udbetaling af rater efter forsikredes eller kontohavers død, såfremt raterne i kraft af en begunstigelsesbestemmelse udbetales til den pågældendes ægtefælle, fraskilte ægtefælle eller samlever eller dennes livsarvinger under 24 år eller den pågældendes livsarvinger, stedbørn eller stedbørns livsarvinger under 24 år.

3) Løbende udbetalinger fra en indeksordning til interessenten selv.

4) Pension fra en pensionsordning med løbende udbetalinger og udbetalinger fra en rateforsikring eller rateopsparing i pensionsøjemed til ejerens fraskilte eller fraseparerede ægtefælle, når ydelserne tilfalder ægtefællen i kraft af udlodning ved skifte af fællesbo, samt pension fra en pensionsordning med løbende udbetalinger, der tilfalder eventuelle begunstigede efter ægtefællens død, jf. § 30, stk. 2.

Stk. 2. Rater, der udbetales fra en forsikring, som omfattes af § 9, stk. 1, i overensstemmelse med policens vilkår om ratevis udbetaling, er indkomstskattepligtige, uanset om udbetalingen sker til andre end de i stk. 1, nr. 2, nævnte personer. Det samme gælder løbende ydelser i henhold til en forsikring, der omfattes af § 7.

Stk. 3. Den del af raterne fra en rateforsikring i pensionsøjemed, som måtte hidrøre fra indbetalinger, der forfaldt før begyndelsen af det indkomstår, der ligger til grund for skatteansættelsen for skatteåret 1955-56, skal ikke medregnes til den skattepligtige indkomst, men forsikringen er, i det omfang den hidrører fra de nævnte indbetalinger, indkomstskattepligtig efter § 53.

Stk. 4. Den del af udbetalinger fra pensionsordninger som nævnt i stk. 1, der svarer til indbetalinger på ordningen, som den skattepligtige efter § 55, 1. pkt., kan godtgøre at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for ejeren eller kontohaveren ikke har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for her i landet eller i udlandet, medregnes ikke til den skattepligtige indkomst.

Stk. 5. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om den del af udbetalingen, der efter stk. 4 er fritaget for skat.

(...)