

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9889 af 24/10/2023 (Gældende)

Danske søfolk - Kursus - Dansk Internationalt Skibsregister (DIS)

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1161888

Danske søfolk - Kursus - Dansk Internationalt Skibsregister (DIS)

Spørgers virksomhed bestod af rederidrift, hvor den danske del af koncernen blev beskattet efter reglerne i tonnageskatteloven. Selskabet skulle i den kommende periode indflage et antal skibe fra et ikke-EU/EØS-land til Dansk Internationalt Skibsregister (DIS).

Søfolkene i indeværende sag skulle kun være medsejlende og ikke tage ansvar eller kommando før skibet havde fået DIS-flag. Søfolkene skulle observere skibets drift i en varighed på maksimalt 14 dage og ville udelukkende modtage sidemandsoplæring samt deltage i kursus og ikke deltage i det daglige arbejde som skibets øvrige besætning.

Spørger ønskede Skatterådets bekræftelse af, at danske søfolk ombord på skibe, der var på vej til indflagning i Danmark fra registre i ikke-EØS/EU-lande kunne omfattes af nettolønsordningen (DIS) i forbindelse med sidemandsoplæring og deltagelse i kurser under denne sejlads.

Skatterådet kunne bekræfte, at betingelserne for at beskatte den løn, som de danske søfolk optjente under kurset, efter sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 1, nr. 1, (DIS) var opfyldt.

Skatterådsmøde 24. oktober 2023 - SKM2023.512.SR

Spørgsmål:

1. Vil danske søfolk ombord på skibe, der er på vej til indflagning i Danmark fra registre i ikke-EØS/EU-lande kunne omfattes af nettolønsordningen (DIS) i forbindelse med sidemandsoplæring og deltagelse i kurser under denne sejlads?

Svar:

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1's virksomhed består af rederidrift, hvor den danske del af koncernen beskattes efter reglerne i tonnageskatteloven. Selskabet skal i den kommende periode indflage et antal skibe fra et ikke-EU/EØS-land til Dansk Internationalt Skibsregister (DIS). I den forbindelse ønsker rederiet at indsætte den kommende skibsledelse (i praksis én eller to kaptajner/navigatører samt én eller to maskinmestre), herefter kaldet Søfolkene, til at observere skibets drift i en varighed på maksimalt i 14 dage. Søfolkene er overtallige og vil udelukkende modtage sidemandsoplæring samt kursus og vil ikke indgå i det daglige arbejde som skibets øvrige besætning. Søfolkene skal kun være medsejlende og ikke tage ansvar eller kommando før skibet har fået DIS-flag. —Ønsket er, at danske søfolk under denne sidemandsoplæring i indflagningsperioden har mulighed for at blive aflønnet med nettohyre på samme vis, som hvis skibet var på EU/EØS-flag. I den situation hvor det ikke er muligt at anvende nettolønsordningen for skibe, der indflages til Danmark fra registre i ikke-EØS/EU-lande, er der stor risiko for at rederierne gør brug af kaptajner med andre nationaliteter, der muliggør udbetaling af nettoløn.

Selskabet vil afholde alle omkostninger forbundet med søfolkenes sidemandsoplæring samt deres løn og rettigheder på samme vis som var de ansat på et DIS-flaget skib.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det følger af sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 1, 1. pkt., at en person, der er fuldt skattepligtig til Danmark, som har erhvervet lønindkomst ved arbejde om bord på et dansk skib, som er registreret i DIS,

og som kan omfattes af tonnageskatteloven, kan få nedsat den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på denne indkomst.

Det følger videre af TSS-cirkulære 2001-08, at søfolk kan beskattes af lønindtægt, der udbetales under kursusophold i land, efter den dagældende ligningslovs § 33 C, når kursets varighed ikke overstiger 3 måneder og den søfarende under kurset fortsat er i rederiets tjeneste. Kursusopholdet behøver nødvendigvis ikke at være i Danmark.

Omvendt følger det, at løn til søfolk, som er på kursus på land i mere end 3 måneder inden for en 12 måneders periode, ikke kan anses for optjent ombord, og dermed kan lønnen ikke beskattes efter den dagældende ligningslovs § 33 C, jf. SKM 2002.505 TSS.

Ovennævnte praksis understøttes tillige af tidligere bindende svar i SKM2012.398.SR. Skatterådet vurderede, at sømænd, som DIS-beskattes i henhold til sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 1, 1. pkt., også kan få DIS-beskattet den hyre, de oppebærer, mens de er på oplæringskursus i 1 - 2 uger på et tysk skib. Skatterådet lagde til grund, at søfolkene under kursets afvikling fortsat var i selskabets tjeneste.

Skatterådet var således af den opfattelse, at praksis angående kurser finder anvendelse, uanset om kurset afholdes til vands eller til lands, hvis rederiet overholder alle gældende forudsætninger for kursets afholdelse. I nærværende sag er der tale om, at søfolk påtænkes sendt på sidemandsoplæring i maksimalt to uger for at blive oplært i at besejle skibe, der indflages til Dansk Internationalt Skibsregister.

Søfolkene vil fortsætte med at stå til tjeneste for deres respektive arbejdsgiver, H1. Oplæringens varighed samt det forhold, at søfolkene under kurset fortsat er i H1's tjeneste, er dermed i overensstemmelse med den praksis, hvorefter løn under kurser kan beskattes efter de lempelige regler, som i dag fremgår af sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 1, 1. pkt.

Som følge heraf er det spørgers opfattelse, at betingelserne for at beskatte den løn, som de danske søfolk optjener under sidemandsoplæringen, efter sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 1, nr. 1 vil være opfyldt.

Spørgsmålet skal derfor besvares med et "ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at danske søfolk ombord på skibe, der er på vej til indflagning i Danmark fra registre i ikke-EØS/EU-lande kan omfattes af nettolønsordningen (DIS) i forbindelse med sidemandsoplæring og deltagelse i kurser under denne sejlads.

Begrundelse

Det fremgår af sagen, at der er tale om danske søfolk, som skal modtage sidemandsoplæring samt kursus i forbindelse med oplæring, idet disse søfolk skal indsættes som den kommende skibsledelse.

Skattestyrelsen forudsætter, at der er tale om fuldt skattepligtige personer, jf. kildeskatteovens § 1, stk. 1. Skattestyrelsen forudsætter desuden, at de i sagen omhandlende danske søfolk forud for kurset er omfattet af en nettolønsordning (DIS), jf. sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 1 og, at søfolkene under kursusopholdet fortsat er ansat af rederiet og før påbegyndelsen af dette kursus indgik i den normale driftsbesætning og udelukkende udførte opgaver, der vedrørte et af rederiets skibe.

I sømandsbeskatningsloven § 5, stk. 1 fremgår det, at for fuldt skattepligtige personer, der erhverver lønindkomst ved arbejde om bord på et dansk skib, som er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister,

og som anvendes til formål, der kan omfattes af tonnageskatteloven, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på denne indkomst.

Den form for virksomhed, der omfattes af tonnageskatteordningen, er erhvervmæssig transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer, jf. tonnageskattelovens § 6 og Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 3.4.6.5. Skattestyrelsen forudsætter, at denne betingelse er opfyldt.

Med virkning fra og med indkomståret 2020 finder sømandsbeskatningslovens § 5 tilsvarende anvendelse for personer, der er skattepligtige efter kildeskatteloven § 1 eller 2, stk. 2, eller kulbrintelovens § 21, stk. 2, og som erhverver lønindkomst ved arbejde om bord på et udenlandsk skib, der er registreret med hjemsted i en EU- eller EØS-medlemsstat og sejler under et flag fra en EU- eller EØS-medlemsstat, såfremt skibet udelukkende anvendes til formål, der vil kunne omfattes af tonnageskattelovens § 6 eller § 8 a, nr. 1 eller 2 eller nr. 3, 1. pkt., hvor betingelsen i 2. pkt. ikke finder anvendelse, eller nr. 4-6, jf. også Den juridiske vejledning, afsnit 2023-2, afsnit C. A. 3.4.6.2.

Det fremgår af sagen, at skibene skal indflages fra et ikke-EU/EØS-land til Dansk Internationalt Skibsregister (DIS). Skibene er således ikke på nuværende tidspunkt registreret i DIS eller registreret med hjemsted i en EU- eller EØS-medlemsstat og sejler under et flag fra en EU- eller EØS-medlemsstat. Sømandsbeskatningslovens § 5 finder derfor som hovedregel ikke anvendelse.

Der er dog en undtagelse til ovenstående ved kurser / oplæring, hvilket er fastlagt i praksis, jf. SKM2012.398.SR, hvor Skatterådet vurderede, at sømænd, som DIS-beskattes i henhold til sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 1, 1. pkt., også kunne DIS-beskattes af den hyre, de oppebar, mens de var på oplæringskursus i 1-2 uger på et tysk skib, som ikke var registreret i DIS. Skatterådet lagde til grund, at søfolkene under kursets afvikling fortsat var i selskabets tjeneste.

Skatterådet fandt med henvisning til den dagældende juridiske vejledning, afsnit C. A. 3.4.6.2, at søfolkene var omfattet af sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 1, 1. pkt., hvis kursets længde samlet ikke oversteg 3 måneder inden for en 12-månedersperiode, og de deltagende søfolk umiddelbart før kursusopholdet indgik i skibets normale driftsbesætning, og under kursusopholdet fortsat var ansat af rederiet.

Det fremgår af den nugældende juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 3.4.6.2, at en person har lønindkomst ved arbejde om bord ved kursusophold m.v. af indtil 3 måneders samlet varighed inden for en 12-månedersperiode, og såfremt den pågældende under kursusopholdet fortsat er ansat af rederiet. Hvis der afholdes fridage, afspadseres overtid eller afvikles ferie med løn under kursus- eller skoleophold, er lønnen i denne periode også omfattet. Det er endvidere en betingelse, at den pågældende umiddelbart før kursusopholdet var ansat til at arbejde om bord og, at den pågældende indgår i skibets normale driftsbesætning og udelukkende udfører opgaver, der vedrører skibets almindelige drift i bred forstand.

Skattestyrelsen finder, at den af spørgeren beskrevne situation og SKM2012.398.SR kan sammenlignes.

Søfolkene i indeværende sag skal kun være medsejlende og ikke tage ansvar eller kommando før skibet har fået DIS-flag. Søfolkene skal observere skibets drift i en varighed på maksimalt 14 dage og vil udelukkende modtage sidemandsoplæring samt deltage i kursus og ikke deltage i det daglige arbejde som skibets øvrige besætning. H1 vil afholde alle omkostninger forbundet med søfolkenes sidemandsoplæring samt deres løn og rettigheder.

Skattestyrelsen finder, at betingelserne for at beskatte den løn, som de danske søfolk optjener under kurset, efter sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 1, nr. 1, er opfyldt.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Uddrag af bekendtgørelse nr. 824 af 28/04/2021 (Kildeskatteloven)

§ 1

Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1. personer, der har bopæl her i landet

(...)

Uddrag af lovbekendtgørelse nr. 1181 af 21/09/2023 (sømandsbeskatningsloven)

(...)

§ 5.

Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, erhvervet lønindkomst ved arbejde om bord på et dansk skib, som er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister, og som udelukkende anvendes til formål, som vil kunne omfattes af tonnageskatteloven, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på denne indkomst. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på dødsboer omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2. Gratialer og fratrædelsesgodtgørelser m.v., jf. ligningslovens § 7 U, er omfattet af 1. pkt., når den pågældende ydelse har direkte tilknytning til arbejde udført om bord på skib som nævnt i 1. pkt.

(...)

Praksis

SKM2012.398.SR

Skatterådet bekræftede, at sømænd, som DIS-beskattes i henhold til sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 1, 1. pkt., også kan få DIS-beskattet den hyre, de oppebærer, mens de er på oplæringskursus i 1 - 2 uger på et tysk skib.

Skatterådet lægger således til grund, at søfolkene under kursets afvikling fortsat er i X A/S og Y A/S' tjeneste.

Skatterådet er af den opfattelse, at praksis angående kurser finder anvendelse, uanset om kurset afholdes til vands eller til lands, såfremt rederiet overholder alle gældende forudsætninger for kursets afholdelse.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 3.4.6.2.

Lønindkomst erhvervet om bord

Lønindkomst

Lønindkomst er enhver skattepligtig indtægt i penge, eller i penges værdi, herunder hyre, lønning eller andet arbejdsvederlag, provision, drikkepenge og lignende, som en sømand erhverver i forbindelse med sit arbejde om bord. Fri kost medregnes også til lønindkomsten.

Løn i opsigelsesperioden under fritstilling anses også for lønindkomst erhvervet om bord såfremt betingelserne for DIS-beskatning er opfyldt på fritstillingstidspunktet.

Personalegoder, som en sømand får som en del af aflønningen for sin tjeneste om bord på et skib, er også omfattet af lønindkomst, der kan beskattes efter reglerne i SØBL.

Hertil regnes også beløb, der udbetales sømanden under midlertidigt ophold i land, bjærgeløn samt dagpenge, som rederen udbetaler efter lovgivningen om dagpenge ved sygdom eller fødsel.

Bemærk

Dagpenge udbetalt af rederen, som følge af opsigelse (G-dage), regnes ikke til lønindkomst erhvervet om bord, da ansættelsen er ophevet.

Erhvervet om bord

En person har lønindkomst ved arbejde om bord i følgende situationer:

1. Ved ansættelse til arbejde om bord, når den pågældende indgår i skibets normale driftsbesætning og udelukkende udfører opgaver, der vedrører skibets almindelige drift i bred forstand.
2. Ved ansættelse af midlertidig karakter til særlige vedligeholdelses- eller reparationsarbejder om bord. Det er en forudsætning, at arbejdet udføres, mens skibet er i almindelig drift, at den pågældende indgår eller vil kunne indgå i skibets sikkerheds- eller driftsbesætning, og at arbejdet ikke umiddelbart kan udføres af landbaseret personale.
3. Ved påmønstring af skib med henblik på at udføre opgaver i forbindelse med skibets særlige tilrigning, last, arbejdsopgaver eller sejlads, når den pågældende indgår som en del af skibets driftsbesætning.
4. Ved arbejde om bord på skibe, som er ude af drift på grund af reparationsarbejde, midlertidig oplægning og lign. af højst seks måneders varighed. Det er en betingelse, at den pågældende umiddelbart før reparationsarbejdet eller den midlertidige oplægning var omfattet af SØBL, og at ansættelsesforholdet ikke alene er indgået med henblik på arbejde om bord på skib ude af drift. Skibsværftsarbejdere, landbaserede reparatører mv. er ikke omfattet.
5. Ved udførelse af tilsynsopgaver af indtil seks måneders varighed i forbindelse med nybygning af skib, når skibet efter færdiggørelsen opfylder betingelserne for anvendelse af SØBL § 3, og den pågældende umiddelbart efter færdiggørelsen påmønstrer skibet, jf. pkt. a. og c.
6. Ved kursusophold m.v. af indtil 3 måneders samlet varighed inden for en 12-måneders-periode, forudsat at den pågældende umiddelbart før kursusopholdet var omfattet af pkt. a., og at den pågældende under kursusopholdet fortsat er ansat af rederiet. Hvis der afholdes fridage, afspadseres overtid eller afvikles ferie med løn under kursus- eller skoleophold er lønnen i denne periode også omfattet.
7. Ved udførelse af tilsynsopgaver af indtil seks måneders varighed i forbindelse med nybygning af skib, når skibet efter færdiggørelsen opfylder betingelserne for anvendelse af SØBL § 3, og den pågældende umiddelbart efter færdiggørelsen påmønstrer skibet, jf. pkt. a. og c.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 3.4.6.4.

(...)

Søfolk på DIS-indkomst

Søfolk på DIS-indkomst efter SØBL §§ 5-8, der sejler uden for begrænset fart, er som udgangspunkt også berettiget til sømandsfradrag ved arbejde om bord på et dansk eller udenlandsk skib som nævnt i SØBL § 2, stk. 1, nr. 1 og 2, og § 3, stk. 1. Det gælder med virkning fra og med indkomståret 2019 også ved arbejde om bord på et specialfartøj, når fartøjet er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister, og udelukkende udfører aktiviteter, der vil kunne omfattes af TSL § 6 eller § 8 a, nr. 1 eller 2 eller nr. 3, 1. pkt., hvor betingelsen i 2. pkt. ikke finder tilsvarende anvendelse, eller nr. 4-6. Se SØBL § 5, stk. 3.

Med virkning fra og med indkomståret 2020 gælder SØBL § 3 også for personer, der er skattepligtige efter KSL § 1 eller § 2, stk. 2, eller KULBRL § 21, stk. 2, og som erhverver lønindkomst ved arbejde om bord på et udenlandsk skib, der er registreret med hjemsted i en EU- eller EØS-medlemsstat, og sejler under flag fra en EU- eller EØS-medlemsstat, såfremt skibet udelukkende anvendes til formål, der vil kunne omfattes af TSL § 6 eller § 8 a, nr. 1 eller 2 eller nr. 3, 1. pkt., hvor betingelsen i 2. pkt. ikke finder tilsvarende anvendelse, eller nr. 4-6. Se SØBL § 5 b, stk. 1.

Skattefritagelse efter SØBL § 5 b, stk. 1, er betinget af, at arbejdsgiveren er godkendt af told- og skatteforvaltningen efter SØBL § 11 a. Det er endvidere en betingelse, at skibet ikke anvendes til sejlads med passagerer mellem danske havne, dog ikke ved fart til og fra havanlæg. Se SØBL § 5 b, stk. 2.

(...)

Uddrag af Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 3.4.6.5.

(...)

Regel

For fuldt skattepligtige personer, der erhverver lønindkomst ved arbejde om bord på et dansk skib, som er registreret i DIS, og som anvendes til formål, som kan omfattes af TSL § 6 eller § 8 a, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på denne indkomst, når betingelserne herfor er opfyldt. Se SØBL § 5, stk. 1 og stk. 3.

Den form for virksomhed, der omfattes af tonnageskatteordningen, er erhvervsmæssig transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer, jf. TSL § 6. Sådant virksomhed er dermed også omfattet af DIS-ordningen.

Tonnageskatteordningen omfatter desuden en række aktiviteter, der typisk udføres af vagt- og supplyskibe, rørlægnings- og kabelskibe, vindmølle- og konstruktionsskibe, ishåndteringsskibe og ASV'er (såkaldte »hotelskibe«), jf. TSL § 8 a. Disse aktiviteter er omfattet af DIS-ordningen i SØBL § 5 fra og med indkomståret 2019.

Tonnageskatteordningen finder med hensyn til aktiviteter med bygning, reparation og nedtagning af olie-installationer til søs kun anvendelse i det omfang, virksomheden udøves uden for det danske søterritorium eller kontinentalsokkel. Se TSL § 8 a, nr. 3, 2. pkt. Denne begrænsning gælder ikke for anvendelse af DIS-ordningen. Se SØBL § 5, stk. 3, nr. 1.

Med virkning fra og med indkomståret 2020 finder SØBL § 5 tilsvarende anvendelse for personer, der er skattepligtige efter KSL § 1 eller 2, stk. 2, eller KULBRL § 21, stk. 2, og som erhverver lønindkomst ved arbejde om bord på et udenlandsk skib, der er registreret med hjemsted i en EU- eller EØS-medlemsstat og sejler under et flag fra en EU- eller EØS-medlemsstat, såfremt skibet udelukkende anvendes til formål, der vil kunne omfattes af TSL § 6 eller § 8 a, nr. 1 eller 2 eller nr. 3, 1. pkt., hvor betingelsen i 2. pkt. ikke finder anvendelse, eller nr. 4-6. Se SØBL § 5 b, stk. 1.

Skattefritagelse efter § 5 b, stk. 1, er betinget af, at arbejdsgiveren er godkendt af told- og skatteforvaltningen efter SØBL § 11 a. Det er endvidere en betingelse, at skibet ikke anvendes til sejlads med passagerer mellem danske havne. Dette gælder dog ikke ved fart til og fra havanlæg. Se SØBL § 5 b, stk. 2.

(...)