

Beskatning af søfarende ombord på danske skibe uden for dansk område

Taxation of seafarers aboard Danish Vessels outside Danish territory



Navn: Lisbeth Holm Laustsen
Studieretning: Erhvervsøkonomi-jura
Studienr.: 20144811
Vejleder: Jacob Larsen

Fun fact angående overtro om sømænd

En sømand drukner hvis man ikke ødelægger æggeskallen efter at have spist et kogt æg.

Ordoptælling		?	×
Statistik:			
Sider	36		
Ord	15.466		
Tegn (uden mellemrum)	82.528		
Tegn (med mellemrum)	97.781		
Afsnit	391		
Linjer	1.319		
<input checked="" type="checkbox"/>	Medtag tekstfelter, fodnoter og slutnoter		
Luk			

Indhold

Abstract	3
Indledning.....	4
Metode	4
Problemformulering	5
Afgrænsning	5
Forkortelser	5
Sømandsbeskatningsloven	6
Formål.....	6
Definitioner.....	6
Anvendelsesområde	8
Beskatningsgrundlag	15
Sømandsfradrag	15
DIS-ordningen.....	16
Beskatning ved arbejde om bord på andre skibe.....	17
Kildeskatteloven	19
Fuld skattepligt.....	19
Begrænset skattepligt.....	20
Tfs2001.727	20
Dobbeltbeskatningsoverenskomst.....	22
Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Kongeriget Danmark og Det forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland	22
Dobbeltbeskatningsoverenskomst i Norden.....	29
Et land Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.....	34
Litteraturliste	35
Dokumenter fra EU.....	35
Hjemmesider	35
Love, bekendtgørelser og cirkulærer.....	35
Domme	36
Dobbeltbeskatningsoverenskomst.....	36
Bøger	36
Vedhæftede bilag	36

Abstract

This paper will be looking at Taxation of seafarers aboard Danish Vessels outside Danish territory.

At first the national law, SML, for taxation of seafarers aboard Vessels will be covered. There are Danish seafarers aboard Danish Vessels in Denmark of another EU- or EEA-state, none-Danish seafarers aboard Danish Vessels. And at last there are both Danish and non-Danish seafarers aboard Ships registered in DIS, The DIS Scheme. Seafarers aboard Ships in DIS that are used for purposes after The Danish Tonnage Tax Act can be paid a tax-free hire, except for purposes after the Danish Tonnage Tax Acts section 8a. The DIS scheme was extended in 2018 with Vessels, that are used for purposes after the Danish Tonnage Tax Act section 8a. The purposes after The Danish Tonnage Tax Acts section 8a is Guard-services, supply-services, Offshore construction, wind farm services, offshore services, pipeline-layers and cable-laying, ice management and accommodation and support services. Seafarers aboard Vessels used for the purposes will then be able to be paid tax-free hire.

Secondly, the Danish Withholding Tax Act section 1, subsections 1, number 3 and section 2, subsections 2 will be discussed. The Danish Withholding Tax Act section 1, subsections 1, number 3 is used when a seafarer is fully liable to pay tax in Denmark. the Danish Withholding Tax Act section 2, subsection 2 is used when a seafarer is limited liable to pay tax in Denmark.

Third, there will be looked at two double Taxations Conventions. The double Taxations Convention between Denmark and United Kingdom and Northern Ireland and the double Taxations Convention between the Nordic countries. The focus will be on Taxation of Seafarers aboard Vessels, that are registered in DIS, and are used for purpose after the Danish Tonnage Tax Act section 8a. The extension of the DIS scheme is not implemented in the Double Taxations Convention yet. Implementations of the extension would require that several articles in the Conventions need to be changed. Some of the changes concerns activities that can be related to other articles then then one that deals with taxation of income. Some of the activities cannot be considered operated in international traffic. There will also be looked at seafarers from a country Denmark not have a double Taxations agreement with. Here there are some of the same issues as there will be with the countries where Denmark have a double Taxations Convention.

Indledning

Danmark har i mange år været en søfartsnation og det er en titel som de skiftende danske regeringer har ønsket at beholde. Dette har man forsøgt at opretholde igennem flere forskellige tiltag, blandt andet love der skulle gøre det attraktivt at drive rederivirksomhed fra Danmark i stedet for f.eks. Bahamas. Ligeledes forsøger man at gøre det attraktivt for sømænd at arbejde ombord på danske skibe, eller skibe registreret i et andet EU-land.

Sømandsbeskatningsloven er en af de love man har "oprettet" i forsøget på at gøre det mere attraktivt at drive rederivirksomhed i Danmark, samt være sømand ombord på et dansk skib. En af bestemmelserne i denne lov omhandler skibe der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister, dog med den betingelse at skibet kan omfattes af tonnageskatteloven. Rederier med skibe der er registreret heri, vil kunne udbetale sømændene en "skattefri" nettohyre. Denne bestemmelse blev ved lov nr. 359 af 29. april 2018 vedtaget ændret, eller rettere udvidet, med den samme udvidelse der, ved lov nr. 1886 af 29. december 2015, blev i tonnageskatteloven.

Metode

Der vil i dette speciale blive anvendt en retsdogmatisk metode, hvor det er gældende ret der bliver undersøgt. For at kunne bruge den retsdogmatiske metode skal det først fastlægges hvad der anses som retskilder og hvad der anses som kilder til fortolkning af gældende ret.

i Danmark anses love, retspraksis, sædvaner og forholdets natur som retskilder mens forarbejder til love og den juridiske litteratur anses som kilder til fortolkning.

I dette speciale er det primært love, og dertilhørende forarbejder, samt retspraksis der vil blive anvendt. Der vil derudover være henvisninger til dobbeltbeskatningsoverenskomster hvor dette findes relevant.

Af love ses der både på gamle og nye bestemmelser da nogle af de nye bestemmelser er videreførelse af gamle, men hvor den bedste beskrivelse er i de gamle regler.

Af retspraksis er der både anvendt administrativ praksis samt domstolspraksis

Administrativ praksis har ikke samme præjudikats værdi som domstolspraksis, da den administrative praksis kan indbringes for domstolene og ikke omvendt. Derudover vil en højere domstolsinstans have en større præjudikatsværdi end en lavere instans. Højesteretsdomme har derfor den største præjudikatsværdi.

Problemformulering

Specialet vil behandle følgende problemstilling:

Hvilke skattemæssige udfordringer er der i forbindelse med udvidelsen af DIS-ordningen ved søfarendes arbejdet udenfor dansk område?

Afgrænsning

Der vil i dette speciale blive kigget på sømandsbeskatningsloven og beskatningen af sømænd i de undtagelsesbestemmelser der fremgår af lovteksten.

For at undersøge eventuelle problemstillinger forbundet med dobbeltbeskatning vil der blive set på dobbeltbeskatningsoverenskomsten Norden, dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien samt der vil blive kigget på et land med hvilket Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Da specialet primært omhandler udvidelsen af DIS-ordningen, er det kun sømænd, der erhverver indkomst på skibe omfattet af udvidelsen, der vil blive behandlet.

Forkortelser

Sømandsbeskatningsloven → SMBL

Kildeskatteloven → KSL

Dansk Internationalt Skibsregister → DIS

For eksempel → f.eks.

Dobbeltbeskatningsoverenskomst → DBO

Ligningsloven → LL

Sømandsbeskatningsloven

Formål

Da SMBL i sin tid blev vedtaget, var det med et dobbeltformål¹.

Det første formål var at implementere de nye retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren som EU-kommissionen udsendte i januar 2004. Selvom retningslinjerne ikke er juridisk bindende for medlemsstaterne, er de vigtige i den forstand at de fastlægger de parametre Kommissionen lægger vægt på når der modtages ansøgninger om godkendelse af statsstøtte².

Et af formålene med de nye retningslinjer er blandt andet at gøre statsstøtte mere gennemskuelig så også virksomhed og privatpersoner kender deres rettigheder og forpligtelser.

Et andet formål er at gøre EU-landene mere konkurrencedygtige overfor tredjelande, men uden at der skabes konkurrenceforvridninger internt i EU.

Det andet formål, ved vedtagelsen af SMBL, var at samle og forenkle reglerne for beskatning af sømænd. Tidligere var disse regler at finde i et sammenspil af KSL, LL og lov om særlige fradrag til sømænd³.

Et tredje, og ikke nævnt, formål er at gøre det mere attraktivt for sømænd, både danske og udenlandske, at arbejde ombord på et dansk skib, eller et skib der er registreret i et andet EU-land. Dette formål søges opfyldt ved at beskatte disse anderledes end hvordan lønindkomst normalt beskattes.

Definitioner

Definitionerne findes i lovens § 2.

Et dansk skib er i denne lov defineret som følgende:

Et skib, som er registreret med hjemsted her i landet med en bruttotonnage på 20 t eller derover, og som udelukkende anvendes til erhvervmæssig befordring af passagerer eller gods, som bugser- og bjærgningsfartøj eller som kabellægningsfartøj. Et skib, som er registreret med hjemsted på Færøerne, i Grønland eller i udlandet med en bruttotonnage på 20 t eller derover, og som uden besætning overtages til befragtning af et dansk rederi, sidestilles med dansk skib. Et skib, som er registreret med hjemsted her i landet, og som uden besætning overtages til befragtning af et færøsk, grønlandsk eller udenlandsk rederi, anses ikke for et dansk skib.⁴

Tidligere var denne definition at finde i Lov om særlige fradrag til sømænd mv. § 2, stk. 1, nr. 1. Definitionen er ændret ved at tonnagegrænsen er sat ned fra 100 til 20 tons. Den nye grænse er sat efter at grænsen for hvornår et skib kan registreres i DIS er på minimum 20 tons. Samtidig er det nu *kun* passager og/eller gods og ikke personer og/eller gods. Og til sidst er der sket en sproglig præcisering så bjærgningsfartøjer nu defineres som både bugser- og bjærgningsfartøjer⁵.

¹ Lovforslag nr. 94 af 23. februar, Almindelige bemærkninger, 1. afsnit: Lovforslaget formål

² Lovforslag nr. 94 af 23. februar, Almindelig bemærkninger, 3. afsnit: EU's retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren

³ Lovforslag nr. 94 af 23. februar 2005, Almindelige bemærkninger, 1. afsnit: Lovforslaget formål

⁴ Sømandsbeskatningsloven § 2, stk. 1, nr. 1

⁵ Lovforslag nr. 94 af 23. februar 2005, Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, § 2

Hvis et skib som er registreret i Danmark, overtages uden besætning til et udenlandsk rederi vil skibet ikke længer blive anset for at være et dansk skib efter denne lov. Denne form for overtagelse til befragtning defineres som bareboat-charter.

Et udenlandsk skib er i denne lov defineret som følgende

Et skib med en bruttotonnage på 20 t eller derover, som udelukkende anvendes til erhvervsmæssig befordring af passagerer eller gods, som bugser- og bjærgningsfartøj eller som kabellægningsfartøj, og som ikke anses for et dansk skib⁶

Tidligere var denne definition at finde i Lov om særlige fradrag til sømænd mv. § 2, stk. 1, nr. 4. De ændringer der blev lavet, er de samme ændringer som ved definitionen af et dansk skib som nævnt ovenover.

Da der flere steder i denne lov nævnes skibe uden for begrænset fart, er der i loven en beskrivelse af hvad begrænset fart.

a) Fart eller bugser- og bjærgningsvirksomhed med skibe, der væsentligst sejler på danske indsøer, indre vandveje og fjorde.

b) Anvendelse af skibe i stationær virksomhed, herunder havnefart og lign.

c) Fart eller bugser- og bjærgningsvirksomhed med skibe uden egne fremdrivningsmidler.

d) Rutetrafik, hvor sejldistancen fra havn til havn er mindre end 50 sømil

e) Anden fart eller bugser- og bjærgningsvirksomhed, når forholdene er sådan, at den pågældende person har mulighed for regelmæssigt at overnatte på sin sædvanlige bopæl.⁷

Denne bestemmelse var før at finde i Lov om særlige fradrag til sømænd mv. § 2, stk. 1, nr. 2 om udenrigsfart og nr. 3 om nærfart. Begrænset fart blev dengang anset for at være en del af nærfart. Udenrigsfart og nærfart blev dengang angivet ved bredde- og længdegrader. For at forenkle reglerne for sømandsfradrag valgte man at afskaffe definitioner "nærfart" og "udenrigsfart" og i stedet kun bruge begrænset fart. Det betyder at der i dag kun skelnes mellem begrænset fart og uden for begrænset fart som det fremgår af den indsatte bestemmelse ovenover. Området for begrænset fart har ikke været tilstræbt ændret da SMBL blev vedtaget.⁸

⁶ Sømandsbeskatningsloven § 2, stk. 1, nr. 2

⁷ Sømandsbeskatningsloven § 2, stk. 1, nr. 3

⁸ Lovforslag nr. 94 af 23. februar 2005, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser § 2

Anvendelsesområde

Som udgangspunkt er sømænd skattepligtige af deres indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler. Dog er der visse undtagelser hertil og disse fremgår af henholdsvis §§ 3, 5 og 9 i denne lov.⁹

Undtagelsen i § 3 omfatter personer der erhverver indkomst ombord på enten et dansk eller udenlandsk skib der er udenfor begrænset fart. Hvis der er tale om et udenlandsk skib er det et krav at det er registreret i en anden EU- eller EØS-medlemsstat jf. stk. 5 i bestemmelsen.

Hvad der kan defineres som et dansk eller udenlandsk skib er beskrevet ovenover. Der er ligeledes beskrevet hvad der er at anse for at være begrænset fart.

I TfS 2016, 223 fandt Landsskatteretten ikke at skibet "S1" kunne anses for at være et dansk skib i henhold til ovenstående. Landsskatteretten lagde til grund at bestemmelsen i § 2, stk. 1, nr. 1 skal fortolkes snævert jf. SKM2009.99.HR. Samtidig findes bestemmelsen at være udtømmende. Landsskatteretten har fået følgende spørgsmål:

Er spørgeren, som sømand om bord på Skib S1 berettiget til sømandsfradrag i henhold til søfolksskattelovens § 3, stk. 1?¹⁰

Der er yderligere oplyst at S1 sejler med blandt andet forskere og geologer og disse oftest selv har eget udstyr med ombord. Disse befordres ud på havet for at foretage havundersøgelser og tilbage til samme havn. Der er derfor ikke tale om befordring fra A til B.

Skibet er indrettet med tør- og vådlaboratorier. Der kan også foretages trawlfiskeri, vandprøvetagning og bundprøvetagning. Der er samtidig 38 kamre til både skibets besætning samt den videnskabelige besætning der måtte forefindes ombord.

Landsskatteretten kan ikke bekræfte, at sømænd ombord på S1, er berettiget til sømandsfradraget i lovens § 3, stk. 1. Landsskatteretten har derved stadfæstet SKATs afgørelse.

En betingelse for at være berettiget til fradraget, fremgår af lovens § 2, stk. 1, nr. 1. Denne bestemmelse foreskriver at der skal være tale om et dansk skib med en bestemt minimumsbruttotonnage samt det KUN anvendes til befordring af gods og/eller passagerer eller som bugser- og bjergningsfartøj.

S1 findes ikke at være omfattet af ovennævnte bestemmelse da skibet ikke anses for at befordre gods og/eller passagerer.

I TfS 2000, 390 fandt et flertal i Landsskatteretten at en maskinchef kunne anvende sømandsfradraget i daværende Lov om særlige fradrag til sømænd m.v. § 3.

Der blev oplyst i retten at maskinchefen deltog i en hjemsejlad fra Australien til Danmark af 2 færger, der var købt med henblik til færgesejlad i Danmarks, og rejsen tog i alt 85 dage.

Endvidere er det oplyst at færgerne var delvist lastet med udstyr til opbygningen af den kommende færges virksomhed i Danmark. Færgerne var overtaget af det danske rederi inden hjemrejsen blev påbegyndt.

⁹ Sømandsbeskatningsloven § 1, stk. 1

¹⁰ TfS 2016, 223, side 1, spalte 1,

Flertallet begrundede afgørelsen med at færgerne opfyldte kravene til hvad der kan anses for at være et dansk skib, både hvad angår mindstemål men også anvendelse. Efter daværende Lov om særlige fradrag til sømænd mv. fandtes det at færgerne befandt sig i udenrigsfart jf. § 2, stk. 1, nr. 2. Et enkelt retsmedlem fandt ikke at færgerne var i udenrigsfart i den betydning lovgiver havde haft til hensigt både ved affattelsen af sømandsskatteloven af 31. marts 1958 og videreført i sømandsfradragloven¹¹ af 1. juli 1988.

Lov om særlige fradrag til sømænd mv. blev afskaffet i forbindelse med at SMBL blev vedtaget. Som tidligere skrevet er definitioner nærfart og udenrigsfart ikke videreført og derfor skal der efter nuværende lov kun tages stilling til om skibet er uden for begrænset fart. Efter forarbejderne er hensigten at forenkle reglerne for sømandsfradrag og området for begrænset fart blev der ikke ændret, på nær afskaffelsen af en dispensationsbestemmelse¹².

Det findes herefter ikke at ovennævnte dom vil kunne få et andet resultat efter SMBL blev vedtaget.

Undtagelsen i § 5 omhandler både fuldt skattepligtige samt begrænset skattepligtige personer, der erhverver indkomst om bord på et skib, der er registreret i DIS og hvis anvendelsesområde vil findes omfattet af tonnageskatteloven. Indtil lovændring nr. 359 af 29. april 2018 var det kun skibe der anvendtes til transport af gods og/eller passagerer der kunne omfattes af § 5. Efter denne lovændring er en række specialskibe også omfattet af bestemmelsen¹³. Dette er skibe der anvendes til:

- Vagttjeneste (omtales herefter vagtskibe), ofte i relation til offshore-arbejder
 - Dette er ofte opgaver der har med sikkerhed, redning og miljøbeskyttelse at gøre
 - Dog er vagtskibe der udøver egentlig rederivirksomhed mellem flere destinationer ikke omfattet¹⁴.
- Støtte- og service (omtales herefter supplyskibe), ofte i relation til offshore-arbejder
 - Dette kaldes supplyopgaver og kan bestå i, f.eks. forsyningssejls med personel og/eller forsyninger. Dog skal forsyningerne være til eget forbrug.
 - Nogle supplyskibe har opgaver der minder meget om vagtskibe, og opgaverne kan være f.eks. kranløft, dykkersupport eller opgaver inden for miljøbeskyttelse.
- Bygning, reparation og nedtagning af anlæg til søs (olie, vindmølle osv.)
 - Dog gælder reglerne for olieinstallationer kun hvis det udføres udenfor det danske søterritorium eller kontinentalsokkel.
- Nedlægning, inspektion og reparation af rørledninger og kabler på havbunden
- Ishåndtering til søs
- Husning af medarbejdere, reservedele eller værkstedfaciliteter
 - Dog må disse skibe ikke være fastforankrede
 - Det betyder at det kun må være midlertidige faciliteter der tilbydes

Denne undtagelse vil herefter omtales som DIS-ordningen.

Da udvidelsen af DIS-ordningen er en ændring i en allerede bestående statsstøtteordning, skal ændringen godkendes af EU-Kommissionen før den kan træde i kraft. EU-Kommissionen godkendte

¹¹ TfS 2000, 390, side 2, spalte 1

¹² Lovforslag nr. 94 af 23. februar 2005, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, § 2.

¹³ Lovforslag nr. 174 af 28. februar 2018, § 3, jf. lov nr. 1886 af 29. december 2015, § 1, stk. 5

¹⁴ Lovforslag nr. 16 af 7. oktober 2015, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 1, til nr. 5

ændringen d. 22. februar 2019¹⁵. Det fremgår af afgørelsens afsnit 2.5. Duration at godkendelse gælder for 10 år og derefter skal det anmeldes på ny.

Det fremgår at der skal være tale om et dansk skib som er defineret længere oppe. Samtidig skal dette skib være registreret i DIS.

For at et skib kan registreres i DIS er det et krav at det er et dansk skib jf. Sølovens § 1 og § 2 jf. § 1 i Lovbekendtgørelse nr. 68 af 1. januar 2014 om Dansk International Skibsregister. Af Sølovens § 1, stk. 1 fremgår det at et skib skal have en dansk ejer for at kunne anses for at være dansk samt kunne sejle under dansk flag. I stk. 2 fremgår hvad der kan anses for at være en dansk ejer. I henhold til § 2 kan erhvervsministeren fastsætte regler for handelsskibe, der ikke kan anses for danske efter § 1. Erhvervsministeren kan ligeledes fastsætte regler for skibe der er omfattet af Den Europæiske Unions regler om fir bevægelighed og etableringsret.

Det er ligeledes et krav at der er tale om en sømand der findes skattepligtig enten efter KSL § 1 eller § 2, stk. 2. Disse bestemmelser vil blive gennemgået senere.

Som et sidste krav skal lønnen være fastsat under hensyn til den skattefritagelse der opnås. Den skattefritagelse der opnås, må ikke være større end det beløb der ville være indbetalt i skat og socialsikringsbidrag¹⁶.

Hvordan beregningen af lønnen sker, vil kort blive beskrevet senere.

Højesteretten fandt i SKM2009.99.HR ikke, at sømænd der erhvervede indkomst ombord på skibet "Samson", kunne benytte skattefritagelsen da Samson ikke ansås for at opfylde betingelserne for skattefritagelsen.

Der er i retten oplyst, at Samson, der er konstrueret med en kran, anvendes til at bjerge sunkne skibe samt udføre tunge løfteopgaver til søs, Der er fremlagt en liste med tilbud der skal belyse hvad Samson anvendes til.

Samson er registreret i DIS som en pram/lægter.

Endvidere oplyses det, at Samson har egne motorer som den bruger ved f.eks. bjergningsopgaver. Mellem 2 opgaver anvendes der bugserkib i samarbejde med egne motorer.

Samson kunne ikke anses for at være et dansk skib jf. SML § 2, stk. 1, nr. 1, da Samson kun sekundært blev anvendt som bjergningsfartøj og primært blev anvendt til tunge løfteopgaver. De tunge løfteopgaver kunne ikke anses for at være befordring af gods. Det at skibet kun må anvendes til befordring eller som bugser- og bjergningsfartøj, skal efter forarbejdernes ordlyd fortolkes snævert jf. EU-Kommissionens retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren fra januar 2004. Kravet om at skibet skal være registreret i DIS var efter oplysningerne opfyldt.

Der er også et krav at skibet anvendes til formål omfattet af Tonnageskatteloven og Samson fandtes ikke at opfylde dette krav da Samson ikke var indrettet med henblik på at transportere gods og/eller passager, som kravet dengang var efter Tonnageskattelovens § 6. I stedet ansås Samson for at være omfattet af Tonnageskattelovens § 8, stk. 2, som en flydekran. Samson ansås for at være en flydekran da det fremgik at Samson blev bugseret mellem opgaver og det var uden betydning at Samson var udstyret med maskineri til at kunne sejle med egen kraft.

¹⁵ EU-Kommissionens afgørelse SA.51325

¹⁶ Meddelelse C(2004) 43 fra Kommissionen – EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren, punkt 11, sidste afsnit.

Det vil sige at Samson ikke opfyldte betingelserne for at det skal være tale om et dansk skib samt at det skal anvendes til formål omfattet af Tonnageskatteloven.

Men kan et dansk skib, efter SMBL, der er registreret i DIS samtidig anvendes til formål omfattet af Tonnageskattelovens § 8a? Et dansk skib anvendes, som anført, og i henhold til denne lov, kun til transport af gods og/eller passagerer, eller anvendes som bugser- og bjergningsfartøj. Og udvidelsen af DIS-ordningen omfatter, som tidligere skrevet, skibe der anvendes til vagttjeneste, Supplyopgaver, bygning osv. af olieinstallationer, Nedlægning osv. af rørledninger samt kabler, ishåndtering eller husning af personel, reservedele samt værkstedsfaciliteter. Det er ikke alle disse opgaver der kan anses for at være transport af gods og/eller passagerer.

Såfremt definitionen af et dansk skib fortsat skal vurderes efter nuværende SMBL § 2, stk. 1, nr. 1, så vil det betyde at det kun er de sømænd der erhverver indkomst på de i forvejen omfattede skibe, samt få efter udvidelsen, der vil kunne modtage "skattefri" nettohyre.

Dog har lovgiver tænkt dette scenarie ved udvidelse og udvidelsen er sat ind som et stk. 3 i § 5 hvor det fremgår at det ikke behøver være et dansk skib men et specialfartøj. Det fremgår dog ikke af lov nr. 359 af 29. april 2018 eller dennes forarbejder hvad der kan anses for at være et specialfartøj. Der står kun at fartøjet skal være registreret i DIS og anvendes til formål efter Tonnageskattelovens §§ 6 eller 8a, eller kun anvendes som kabelfartøj med hjemsted i et EU-land. Det fremgår af forarbejderne at det er specialskibe der udfører de aktiviteter Tonnageskatteloven blev udvidet med ved ikrafttrædelsen af lov nr. 1886 af 29. december 2015. En helt præcis afgrænsning af hvad der kan anses for at være et specialfartøj vil skulle afklares igennem retspraksis. Definitionen af et specialfartøj vil herefter blive brugt som et specialfartøj der udfører aktiviteter nævnt i Tonnageskattelovens § 8a.

Hvad så med Samson-dommen? Kan Samson anses for at være et specialskib efter udvidelsen af DIS-ordningen? I forarbejder til lov nr. 359 af 29. april 2018 fremgår kranløft som en del af supplyopgaverne. Det er ubestridt at Samson anvendes som enten bjergningsfartøj eller til kranløft samt der mellem opgaver blev anvendt bugserkib i samarbejder med egne motorer.

Samson blev af Højesteret anset for omfattet af Tonnageskattelovens § 8, stk. 2 og da denne bestemmelse ikke er ændret ved hverken lov nr. 1886 af 29. december 2015 eller lov nr. 359 af 29. april 2018 vil det næppe ændre på om Samson kan anses for at være et specialfartøj efter udvidelsen af DIS-ordningen.

I SKM2016.394.SR fandt Landsskatteretten at ansatte der udførte særlige reparations- og vedligeholdelsesarbejder ombord på et skib der allerede var registreret i DIS. Der er i afgørelsen kun taget stilling til om arbejdsopgaven kan anses for omfattet af SMBL § 5. Landsskatteretten fik følgende spørgsmål:

Kan Skatterådet bekræfte, at spørger kan anvende DIS-ordningen i sømandsbeskatningsloven på ansatte, der udfører særlige reparations- og vedligeholdelsesarbejder om bord på skibe, der er registreret i DIS, mens skibet er i almindelig drift?¹⁷

¹⁷ SKM2016.394.SR, side 1, spalte 1

Spørgeren havde yderligere oplyst, at man ville til at starte op med at dedikere medarbejdere til kun at arbejde ombord på skibe der er registreret i DIS. Lønnen til disse medarbejdere ville blive fastsat efter skattefritagelsen som loven foreskriver. Arbejdet vil bestå af særlige reparations- og vedligeholdelsesarbejder. De ville dog indgå som en del af besætningen, samt være en del af sikkerheds- og driftsbesætningen. Arbejdet vil kun kunne udføres mens skibene er i almindelige drift og i samarbejde med den øvrige besætning.

Det var desuden oplyst, at det som hovedregel er rejsemontører der udfører det påtænkte arbejde, men hvis nødvendigt kan den øvrige besætning tage over.

Det var her ikke relevant at se på om betingelserne for om de i forvejen ansatte kunne omfattes af DIS-skattereglerne, da det fremgår at skibet allerede var registreret i DIS.

Det fandtes at de ansatte der skulle udføre de særlige reparations- og vedligeholdelsesopgaver kunne findes omfattet af skattefritagelsen da arbejdet indgår som led i den almindelig drift, samtidig med at opgaverne ville kunne udføres af den øvrige besætning.

Denne afgørelse minder lidt om SKM2012.40.SR der handler om ansatte der udfører sikkerhedsopgaver ombord på et skib der er registreret i DIS, mens dette sejler i piratfyldte farvand. Begge domme viser at arbejde ikke nødvendigvis behøver at være almindelige arbejdsopgaver, ombord på et skib, men kan være arbejde der er nødvendigt for udførelsen af den almindelige drift i bestemte situationer.

Udvidelsen af DIS-ordningen vil ikke have betydning for disse afgørelser.

I SKM2014.771.SR fandt Landsskatteretten at 3 skibe opfyldte betingelserne for skattefritagelse efter SML § 5. Landsskatteretten havde fået følgende spørgsmål:

- 1. Kan det bekræftes, at de tre skibe anvendes til formål, som vil kunne omfattes af tonnageskatteoven, og at det danske selskab som følge heraf kan anvende sømandsskatteordningen for sine søfolk, jf. sømandsbeskatningslovens § 5?*
- 2. Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende: Kan det bekræftes, at det danske selskab opfylder betingelserne i tonnageskatteovens § 21 a om operatørselskaber, og at selskabet som følge heraf kan anvende nettolønsordningen for sine søfolk?*
- 3. Kan det bekræftes, at det danske selskab opfylder betingelserne i tonnageskatteovens § 21 a om operatørselskaber, og at selskabet som følge heraf kan anvende tonnageskatteordningen?¹⁸*

Da det kun er spørgsmål 1 der findes relevant her, vil spørgsmål 2 og 3 ikke blive behandlet yderligere.

Der blev i sagen oplyst, at et danske rederi havde indgået en aftale med et udenlandsk ejet selskab med henblik på køb af tre specialbyggede shuttletankskibe. Disse skibe var bygget med det formål at transportere råolie og lignende.

Alle skibene har en bruttotonnage på minimum 20 tons og er alle registreret i DIS.

To af skibene var på det tidspunkt bareboat-chartret, til en koncern i Sydamerika, og der var ved siden af en aftale om besætningsadministrationen.

¹⁸ SKM2014.771.SR, side 1, spalte 1

Det tredje skib var timechartret til selvsamme koncern. Timechartret er defineret ved at et skib er udlejet/overtaget med besætning.

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse

Første betingelse er at der skal være tale om et dansk skib i henhold til lovens § 2, stk. 1, nr.1. Selvom to af skibene var bareboat-chartret til koncernen i Sydamerika, så var der samtidig indgået aftale om besætningsadministration. Derfor blev skibene anset for at være lejet ud med besætning. Skibene blev derfor anset, både i henhold til loven men også dennes forarbejder, for stadig at være danske skibe. Det tredje skib var som anført timechartret til selvsamme koncern. Som anført betyder timechartret at skibet er udlejet med besætning og derfor blev dette skib også anset for at være dansk i henhold til loven.

Anden betingelse er at skibene skal være registret i DIS. Det fremgår af sagens oplysninger at skibene er registret i DIS.

Tredje betingelse er at skibene skal kunne omfattes af Tonnageskatteloven. Skibene blev anset for at være omfattet heraf, da de blev beskrevet anvendt til transport af olie fra olieborplatforme og ind til fastlandet.

Da betingelserne for at anvende skattefritagelsen efter SMBL § 5, kun er ændret så visse specialskibe også kan omfattes, vil udvidelsen af DIS-ordningen ikke ændre denne afgørelsen.

Landsretten fandt i SKM2005.376.VLR at en sømand da erhvervede indkomst ombord på skibet "Frem", vil kunne omfattes af daværende LL § 33C. Denne gamle bestemmelse vil blive set på senere. Frem blev anvendt til tur- og chartersejlad og en betingelse for at kunne være omfattet af daværende LL § 33C var at der skulle være tale om et dansk skib efter daværende Lov om særlige fradrag til sømænd mv. § 2. Bestemmelsen i Lov om særlige fradrag til sømænd mv. § 2 er i dag at finde i SMBL § 2, stk. 1 som er gennemgået tidligere.

Det var ikke ubestridt at Frem blev anset som et dansk skib men spørgsmålet var mere om anvendelsen kunne anses for at være befordring af personer.

Landsretten fandt at tur-, og chartersejladts faldt ind under den sproglige forståelse af "befordring", også selvom befordringen af personerne skete frem og tilbage til samme havn.

Efter nuværende lovgivning vil ansatte på Frem ikke kunne benytte skattefritagelsen i SMBL § 5, da Frem ikke vil blive anset for at anvendes til formål efter Tonnageskatteloven men derimod til fritids- og udflugtsmål som nævnt i Tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10.

Frem vil ligeledes ikke kunne omfattes af udvidelsen af DIS-ordningen da denne udvidelse ikke ændrer på Tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 10

Et eksempel på et skib der vil kunne findes omfattet af Tonnageskattelovens § 8a, som er de skibe udvidelsen af DIS-ordningen omhandler, vil være en isbryder der skal eskortere et andet skib gennem et isfyldt farvand¹⁹. Det kan eksempelvis være i forbindelse med skibstrafik til Grønland på nogle dele af året.

¹⁹ Lovforslag nr. 174 af 28. februar 2018, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelse, § 3, nr. 2

Undtagelsen i §9 omhandler personer, der er skattepligtige efter KSL §, 2, stk. 2, der erhverver indkomst, som der er nævnt i KSL § 43, stk. 1, ombord på et dansk skib, der er udenfor begrænset fart og som ikke findes omfattet af § 5.

Hvornår en person er skattepligtig efter KSL § 2, stk. 2 vil blive gennemgået senere.

Hvilken slags indkomst er der tale om i KSL § 43, stk. 1? I bestemmelsen fremgår det at der vil være tale om vederlag udbetalt i penge og hvis der er ydet fri kost og logi for et personligt arbejder i tjenesteforholdet. Det kan være løn, feriegodtgørelser, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og andet. Hvis der fra arbejdsgiver er betalt til en gruppelevsforikring efter pensionsbeskatningslovens § 56, stk. 3 og 5, vil dette ikke skulle tælles med i indkomsten.

Hvad kan anses for personligt arbejdet i tjenesteforhold i henhold til denne bestemmelse? I henhold til cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven pkt. 33 fremgår det at der foreligger et tjenesteforhold når der er tale om en arbejdstager der er underlagt arbejdsgivers anvisninger og arbejdet udføres på arbejdsgivers regning og risiko.

Definitionerne dansk skib og udenfor begrænset fart er gennemgået tidligere.

Hvornår kan en sømand så ikke anses for at være omfattet af § 5, når indkomsten er erhvervet ombord på et dansk skib udenfor begrænset fart? Det må alt andet end lige være når skibet enten ikke er registreret i DIS eller findes anvendt til formål efter Tonnageskatteloven.

Skibe der ikke kan anses for omfattet af Tonnageskatteloven er skibe der anvendes til f.eks. fiskeri, Udflugts- og fritidsformål, dykkervirksomhed, arbejde med kulbrinter (på nær forsyningssejlad og transport af selve kulbrinterne) og bugserings samt bjergningsaktiviteter til søs når dette sker i mindre end 50 % af tiden for indkomståret²⁰. Sømander der erhverver indkomst ombord på disse skibe, vil ikke være omfattet af bestemmelsen.

Det vil alt andet end lige betyde at hvis en begrænset skattepligtig sømand, der erhverver indkomst ombord på et dansk skib, der anvendes i forbindelse med kulbrinter, såfremt dette ikke er forsyningssejlad eller transport heraf, vil være omfattet af SML § 9, såfremt skibet er udenfor begrænset fart.

I henhold til Samson-dommen må det antages at hvis der er sømænd ansat der er begrænset skattepligtig til Danmark efter KSL §, 2, stk. 2, så vil der være formodning for at de kan omfattes af § 9.

Hvordan beskatningen af disse sømænd foregår i de enkelte undtagelsesbestemmelser, vil blive behandlet senere.

*Loven gælder også ved arbejder ombord på et skib der midlertidigt er ude af drift men med den betingelse af at man forud har været opfattet af denne lov og ikke kun er ansat til kun at arbejde på skibet mens det er ude af drift.*²¹

Hvis man arbejder ombord på et skib som man helt eller delvist selv ejer vil man kunne være omfattet af loven, dog med den betingelse af at ens lønning svarer til det en ansat med samme anciennitet osv. ville få. Før i tiden var der en regel om at man maksimum måtte eje 10 % af skibet for at være omfattet af de

²⁰ Tonnageskatteloven § 8

²¹ Sømandsbeskatningsloven § 1, stk. 2

daværende regler. Denne regel er med denne lov blev ophævet men til gengæld er betingelsen med lønningen sat ind.²²

Det ovenstående gælder også for personer der har bestemmende indflydelse i et rederi, som ejer det skib den pågældende arbejder på. Samtidig gælder det også for den pågældendes nærtstående personer.²³

Det ovenfor nævnte i kursiv vil ikke blive behandlet yderligere.

Beskatningsgrundlag

Sømandsfradrag

Her ses der på undtagelsesbestemmelsen i denne lovs § 3.

Når en sømand erhverver indkomst ved arbejde ombord på et dansk eller udenlandsk skib uden for begrænset fart, kan denne fradrage 56.900 kr. ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hvis skibet har en bruttotonnage på 500 tons eller derover vil fradraget stige til 105.000 kr. Dog er det en betingelse at skibet ikke regelmæssigt anvendes til passagersejls mellem havne i EU-medlemsstater.

Fradraget på 56.900 kr. kan ligeledes bruges af sømænd der arbejder ombord på stenfiskerfartøjer og dette er uden for begrænset fart, samt skibet har en bruttotonnage på 20 tons eller derover.

Fradraget bliver nedsat forholdsmæssigt hvis der kun er tale om ansættelse på nedsat tid eller dele af året. Det er ligeledes også en betingelse af hyringsvilkårene svarer til hvad der normalt gælder for søfolk.

Sømænd der arbejder ombord på skibe og installationer, i tilknytning til efterforskning og udvinding af kulbrinter uden for dansk søterritorium og kontinentalsokkel, er omfattet af ovenstående. Ligeledes er arbejde på skole- og øvelsesskibe omfattet.

Ved lov nr. 359 af 29. april 2018 blev det vedtaget at pr. 1. juli 2018 at det kun er skibe, fartøjer og/eller installationer registreret i Danmark eller en anden EU- eller EØS-medlemsstat der vil kunne gøre brug af det ovennævnte fradrag²⁴.

Ved samme lov blev det for sømænd der erhverver indkomst ombord på kabellægningsfartøjer, der er registreret i en anden EU- eller EØS-medlemsstat og udelukkende anvendes hertil, muligt at benytte sømandsfradraget.

Et eksempel herpå kunne være når en sømand der er skattepligtig til Danmark efter KSL § 1, erhverver indkomst ombord på et kabellægningsfartøj der er registreret i Norge. Hvis dette skib har en bruttotonnage på minimum 500 tons vil sømanden være berettiget til et fradrag på 105.000 kr. Hvis skibets bruttotonnage ikke er på 500 tons, men stadig over 20 tons, så vil sømanden kunne fradrage 56.900 kr.

²² Sømandsbeskatningsloven § 1, stk. 3

²³ Sømandsbeskatningsloven § 1, stk. 4

²⁴ Lov nr. 359 af 29. april 2018, § 3, nr. 1

DIS-ordningen

Beskatning af sømænd der er omfattet af DIS-ordningen findes i undtagelsesbestemmelsen i § 5.

Her skal det først gøres klart at det er skibets anvendelse og ikke hvad det er registreret som, der afgør om DIS-skatte reglerne kan anvendes eller ej. DIS-skatte reglerne fremgår af lovens § 5. Stk. 1, som er for fuldt skattepligtige, mens stk. 2 er for begrænset skattepligtige. Dog er reglerne ens for begge tilfælde.

DIS-skatte reglerne går ud på at indkomsten nedsættes med et beløb der falder forholdsmæssigt på DIS-indkomsten og med den betingelse at lønnen er fastsat under hensyn til skattefritagelsen.

Stk. 1 i bestemmelsen er næsten en identisk gengivelse af den tidligere LL § 33 C som lød:

§ 33C. Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, erhvervet lønindkomst ved tjeneste om bord på et dansk skib, der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på denne lønindkomst. Om et skib er et dansk skib, afgøres efter reglerne i lov om særlige fradrag til sømænd mv.

Henvisningen til lov om særlige fradrag til sømænd mv. er udeladt da denne lov blev afskaffet ved oprettelse af SMBL.

Bestemmelsen i daværende LL § 33C er svarede til LL § 33 A som vedrører beskatning af indkomst erhvervet i udlandet. LL § 33 A, 3 pkt. forlyder at ophold ombord på et skib registreret i DIS anses for at være ophold i udlandet.

Dette betyder at indkomsten nedsættes med det beløb den pågældende sømand efter de almindelige regler skulle have betalt i skat. Denne form for nedsættelse er magen til lempelsesmetoden den "nye metode for eksemption med progressionsforhold" og helt lavpraktisk betyder det at den modtagne løn er skattefri.

I et brev fra skatteministeriet med svar på et spørgsmål vedrørende søfolk og skatteordningen bliver dette bekræftet²⁵. Det vil sige at skattekroneerne tilfalder rederierne i stedet for staten. En støtteordning hvor rederierne beholder de penge der ellers ville være tilfaldet staten.

Det er et krav at arbejdsgiveren kan godtgøre hvordan den "skattefri" nettohyre er beregnet på forlangende fra skattemyndighederne.

Stk. 2 i bestemmelsen er en videreførelse af den daværende bestemmelse i KSL § 48 D som lød:

§ 48D. Skatteministeren kan bestemme, at skat efter § 48 C, stk. 1, ikke svares af vederlag, der erhverves ved arbejde udført om bord på et dansk skib, der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister.

Den "skattefri" nettohyre udregnes på samme måde som det ovenstående.

Et eksempel herpå: En sømand får normalt 200 kr. i timen. Der bliver af de 200 kr. beregnet hvad der ville blive betalt i A-skat samt bidrag efter henholdsvis lov om arbejdsmarkedsbidrag og lov om arbejdsmarkedets tillægspension. Dette beløb antages hermed til at være 100 kr.

Det betyder at rederiet ved lønudbetalingen kan "nøjes" med at skulle af med 100 kr. i stedet for 200 kr.

²⁵ Brev vedhæftet som bilag 1

Det fremgår af brevet i bilag 1, at den "skattefri" nettohyre bliver fastsat under almindelig kollektive overenskomstforhandlinger mellem arbejdsgiver og arbejdstager. Det betyder at hvis der sker skattelettelse i skattereformen, og sømændene der er omfattet af DIS-ordningen, vil have gavn af skattelettelsen, skal dette ske gennem en overenskomstforhandling med arbejdsgiver.

I SKM2017.126.HR fandt Højesteret ikke at to sømænd, der modtog "skattefri" nettohyre, havde et erstatningskrav mod Skatteministeriet i forbindelse med skattelettelse.

Sagen omhandlede hvorvidt to sømænd havde et erstatningskrav overfor Skatteministeriet som følge af at DIS-indkomsten ikke blev reguleret samtidig med at der blev givet skattelettelse.

Højesteret stadfæstede Landsrettens afgørelse og begrundede med at statsstøtten ikke overskred det støtteniveau, der er fastsat af EU, samt henviser til Landsrettens begrundelse.

Landsretten begrundede sin afgørelse med at der ikke i ordlyden af hverken SMBL § 5, stk. 3, SMBL § 11 eller forarbejderne til disse bestemmelser, ikke findes en forpligtelse til automatisk at regulere den "skattefri" nettohyre som følge af ændringer i beskatningsniveauet.

Ydermere blev der lagt til grund at lønfastsættelse for sømænd skal ske som ved lønfastsættelse på alle andre områder, som sker gennem forhandlinger mellem arbejdsmarkedets parter. Dette er ligeledes bekræftet af EU-Kommissionen.

Landsretten fandt ikke at der blev pålagt en særskat, i strid med Grundlovens § 43, som følge af den manglende regulering.

Dommen viser at det ikke er staten der fastsætter lønniveauet for DIS-indkomst, men at ordningen giver rederierne en mulighed for at nedsætte lønudgifterne som kan anses for at være en indirekte statsstøtte. Samtidig bekræfter den skrivelsen i bilag 1, med at den "skattefri" nettohyre skal fastsættes under overenskomstforhandlinger mellem arbejdsmarkedets parter.

Hvis der findes ikke at have været grundlag for at skattefritagelsen kunne anvendes vil det alene være rederiet der vil hæfte for de skyldte skatter og bidrag og de vil findes forfaldne fra de tidspunkter hvor de skulle være forfaldet, jf. SMBL § 11. SMBL § 11 vil ikke yderligere blive behandlet.

Beskatning ved arbejde om bord på andre skibe

Denne undtagelsesbestemmelse findes i denne lovs § 9.

Hvis en sømand, der er skattepligtig efter KSL § 2, stk. 2, erhverver indkomst efter KSL § 43, stk. 1, ombord på et dansk skib uden for begrænset fart og den pågældende ikke er omfattet af § 5, stk. 2 i denne lov, vil i stedet kunne betale skat svarende til 30 % af bruttoindkomsten. Dette gælder også hvis den pågældende ikke er omfattet af § 8, arbejder uden for EU på et stenfiskerfartøj i § 10, stk. 1.

En sømand, der er skattepligtig efter det ovenstående, kan vælge at blive beskattes efter KSL § 2, stk. 1 nr. 1. Dette valg skal dog træffes senest 1. maj efter indkomståret. Denne beslutning kan ændres til og med 30. juni i det andet år efter indkomståret.

Det vil sige at en sømand der erhverver indkomst i indkomståret 2019, senest d. 1. maj 2020 skal have valgt om han vil beskattes efter KSL § 2, stk. 2, eller KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Dette valg kan omgøres til og med 30. juni 2021.

Hvis en sømand, der er hjemmehørende på enten Færøerne eller Grønland, vil den betalte skat, efter de 2 ovenstående afsnit, tilfalde det hjemmehørende lands statskasse, medmindre lønnen indgår i grundlaget for refusion efter § 10 i denne lov.

§ 10 i denne lov vil ikke blive behandlet yderligere.

Denne bestemmelse er en videreførelse af daværende KSL § 43 C²⁶.

Et eksempel herpå: En begrænset skattepligtig der er ansat på Samson (som tidligere nævnt) har en timeløn på 200 kr. i timen. Denne sømand vil så kunne vælge om han vil beskattes efter SMBL § 9 eller SKL § 2, stk. 1, nr. 1.

Hvis han vælger SMBL § 9 vil der skulle betale 30 % af de 200 kr. (60 kr.) i skat til den danske stat.

Dette valg gør at den pågældende sømand ikke vil være berettiget til fradrag for udgifter.

Vælges der beskatnings efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1 vil der kunne foretages fradrag for udgifter.

²⁶ Lovforslag nr. 94 af 23. februar 2005, bemærkninger til forslagens enkelte bestemmelse, § 9.

Kildeskatteloven

Fuld skattepligt

Som udgangspunkt er man fuldt skattepligtig til Danmark hvis man har bopæl i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, eller man, uden at have bopæl, har opholdt sig i Danmark i minimum 6 måneder jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2.

Bestemmelsen KSL § 1, stk. 1, nr. 3 siger at hvis man er dansk statsborger og ikke er omfattet af det ovenstående så er man alligevel fuld skattepligtig til Danmark når man gør tjeneste eller har varigt ophold ombord på et skib med hjemsted her i landet. Dog gælder dette ikke hvis den pågældende kan godtgøre at denne ikke har bopæl i Danmark. Hvis der er tale om en udenlandsk statsborger men som lige har været skattepligtig til Danmark ved at have gjort tjeneste eller varigt ophold på et dansk skib, vil blive set som en dansk statsborger.

Hvad vil det sige at gøre tjeneste?

I en afgørelse fra 1965 (LSRM 1966, 9) blev en skibstandlæge anset for at have gjort tjeneste ombord på danske skibe. Af oplysninger i sagen var det fremlagt at en skibstandlæge og dennes hustru i august 1955 var ansat af rederi B som henholdsvis ulønnet skibstandlæge og klinikassistent på flere af rederiets skibe. Rederiet betalte alle rejseudgifter samt der blev ydet frit ophold. Skibstandlægen og dennes hustru havde begge en søfartsbog og var påmønstret som officerer. Selve tandlægevirksomheden var for skibstandlægens egen regning og risiko og behandlingerne blev selv betalt af besætningen samt der med rederiet ikke var garanti for en mindstefortjeneste.

Skibstandlægen var dansk statsborger og ved påmønstring havde denne solgt både ejendom og klinik X. Møbler og øvrige ejendele var opmagasinerede.

Landsskatteretten begrundede afgørelsen med at skibstandlægen og dennes hustru var ansat af rederiet, arbejdet blev udført ombord på danske skibe, der blev modtaget fri kost og logi og de var påmønstret som besætningsmedlemmer med status som officerer.

Af dommen kan det udledes at det ikke er et krav, for at der er tale om at gøre tjeneste ombord, at man er underlagt en arbejdsgivers anvisninger og for dennes regning.

Hvad er varigt ophold? I KSL § 1, stk. 1, nr. 2 fremgår det af det kræves et ophold på minimum 6 måneder såfremt der ikke forefindes bolig her i landet. Opholdet må da kun være afbrudt af kortvarige ophold i udlandet der kan anses for at være ferie eller lignende. Skats juridiske vejledning skriver også, at varigt ophold ombord på et skib skal være af minimum 6 måneder.

Hvornår kan et skib anses for at have hjemsted her i landet? Et skibs hjemsted findes, ved at findes frem til hvor den, der har driften af skibet, er hjemmehørende. Det vil alt andet end lige betyde at skibet har hjemsted i det land hvor det ledes fra.

I TfS 2008, 295 finder Landsskatteretten ikke at der er opgivet fuld skattepligt til Danmark i forbindelse med en jordomrejse på 2 år. Landsskatteretten finder, modsat SKAT, at der er tale om et dansk skib som klager argumenterer for.

I sølovens § 1 fremgår det at for at et skib må være dansk ejet for at det kan sejle under dansk flag. Og som klager også fremfører, så står der ingen steder at et dansk skib, efter KSL, skal være et skib registreret i DIS. Der er i ingen forarbejder til ændringer nogle indikatorer på at et dansk skib efter KSL er et dansk skib efter DIS.

Landsskatteretten har endvidere taget til følge at klager har til hensigt at vende tilbage til Danmark efter endt jordomrejse.

Begrænset skattepligt

Af KSL § 2, stk. 1, nr. 1 fremgår det at hvis man ikke er omfattet af KSL § 1, kan man alligevel være skattepligtig i Danmark hvis man erhverver indkomst ved personligt arbejde her i landet. Om vederlaget udbetales i som penge, mad eller andet er irrelevant.

I KSL § 2, stk. 2 fremgår det at man er underlagt ovennævnte bestemmelse hvis der erhverves vederlag for tjenesteforhold på et skib med hjemsted her i landet, eller der er tale om arbejde i nær tilknytning hertil.

Hvad er tjenesteforhold? Dette er gennemgået tidligere

Hvornår har et skib hjemsted her i landet?

Tfs2001.727

Et dansk rederi, kaldet S, ejer skibet M/T Susanne, der sejler udenrigsfart, og som er registreret på Bahamas. S har en managementaftale med et andet dansk rederi, kaldet T, der blandt andet står for bemanningen som sker gennem et filippinsk selskab. Skibet, med filippinsk besætning, blev lejet ud til et tredje dansk rederi, kaldet M, ved en tidsbefragtningsaftale.

Dommen handler om hvorvidt rederiet S har krav på at få tilbagebetalt den A-skat og det arbejdsmarkedsbidrag der er opkrævet af lønnen til de filippinske søfolk. Dette pålæg blev givet da Told- og skatteregionen anså M/S Susanne som et dansk skib, men med søfolk der er begrænset skattepligtige til Danmark. Pålægget er givet i henhold til daværende KSL § 2, stk. 1, litra j, jf. KSL § 48 C. Flertallet i både Landsretten og Højesteret anså ligeledes M/T Susanne som et dansk skib.

Landsrettens begrundelse for afgørelsen beror på at de 3 rederier som står for den reelle drift af skibet alle sammen er danske virksomheder så skibets tilknytning til Bahamas kun er formelt.

Højesteret begrundede afgørelsen med at lige netop denne situation alene udskiller sig fra bestemmelsen i KSL § 2, stk. 1, litra j, ved at det danske selskab ikke lejer, men ejer M/T Susanne. Det er uden betydning om det rederi S eller T der anses for arbejdsgiver til søfolkene, da begge rederierne er danske og derfor må søfolkene anses for at være underlagt en dansk arbejdsgiver. Dog var det en afgørelse truffet efter stemmeflertallet da 2 ud af 5 dommere ikke mente at udvidelse af bestemmelsen var præciseret nok til at den ovenstående situation kunne anses for omfattet.

I en tidligere meddelelse fra Told- og Skattestyrelsen, afgørelse TfS 1993, 25, blev et skib der var registreret i Panama anset for at være et dansk skib. Definitionen for et dansk skib fremgik dengang af Lov om særlige fradrag til sømænd mv. § 2, stk. 1. Selvom skibet ikke havde hjemsted i Danmark så blev det sidestillet med et dansk skib, da skibet ansås for, overtages til befragtning af et dansk rederi. Skibet ansås for overtaget til befragtning da hele besætningen var ansat af det danske rederi. Derved ansås søfolkene ombord for omfattet af skattepligten i daværende KSL § 2, stk. 1, litra j.

I begge disse afgørelser vil besætningen være berettiget til et særlig fradrag for sømænd i henhold til daværende KSL § 48C. Nu findes dette fradrag i SML § 9.

Havde der derimod i begge tilfælde været en administration i udlandet, der havde taget sig af alt hvad angår skibets drift, besætning og lønninger, ville Danmark ikke have hjemmel til at beskatte søfolkenes indkomst. Ej heller hvis administrationen havde været et kontor med udelukkende danske medarbejdere, i henhold til MDBO art. 15, stk. 3 vil indkomst der er erhvervet ved arbejde ombord på et skib, kunne beskattes i den stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Hvad er arbejde i nær tilknytning hertil?

I SKM2006.483.HR fandt et flertal i Højesteret 2 piloters arbejde på land, der havde tilknytning til arbejdet ombord på flyet, kunne beskattes i Danmark efter daværende KSL § 2, stk. 1, litra a). Der blev i retten oplyst, at piloterne var ansat i Star A/S med tjenestested i Köln/Bonn. Det er oplyst, at tjenesten som pilot her omfatter 15 % på et fly med hjemsted i Danmark, 35 % som beredskabsvagt i Tyskland, 30 % med vedligeholdelse, træning, uddannelse, møder og kurser i USA og de resterende 20 % på uddannelse, træning, møder og konferencer i Tyskland.

Flertallet (5 ud af 9 dommere) fandt at bestemmelsen i daværende KSL § 2, stk. 1, litra a) efter ordlyden må forstås som at den også omfatter løn for arbejdet der er udført på land, men der har tilknytning til arbejdet ombord. Det vil sige at det kun vil være løn for arbejdet der ikke kan relateres til arbejdet som pilot, der ikke vil kunne beskattes. I den konkrete sag vil der her være hvis der var udført arbejde med uddannelse af andre²⁷. Landsrettens afgørelse blev stadfæstet.

Dommen ovenover var som nævnt en flertalsafgørelse og som det fremgik var det 5 der stemte for stadfæstelse af Landsrettens dom men der var 4 der stemte i mod. Da en stemme ville have givet et andet resultat, har dommen lavere præjudikatsværdi end hvis dommen havde været enstemmig.

Selvom dommen omhandler piloter, er der i dommen henvist til daværende KSL § 2, stk. 1, litra j). Ordlyden i bestemmelserne svarer til hinanden og forskellen er kun om der er tale om arbejde udført ombord på et luftfartøj med hjemsted her i landet eller et skib med hjemsted her i landet.

Et eksempel: En sømand skal hjælpe med at lodse skibet mens det lægger til kaj. Han vil blive anset for at udføre arbejde på land men da arbejdet med lodsning kan anses for at være i forbindelse med arbejdet ombord. Det kan f.eks. være et skib fra Maersk der skal transportere containere. Lodsning af containere er en forudsætning for at skibet vil kunne transportere containerne.

²⁷ SKM2006.483.HR, side 13, spalte 1

Dobbeltbeskatningsoverenskomst

En dobbeltbeskatningsoverenskomst er en folkeretligt bindende traktat, men en dobbeltbeskatningsoverenskomst udgør i sig selv ikke hjemmel for beskatning. Dette kaldes den gyldne regel og denne regel er i de fleste stater almindelig accepteret men den medfører ikke en folkeretlig forpligtelse.²⁸

Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Kongeriget Danmark og Det forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland

Kongeriget Danmark og Det forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland undertegnede d. 11/11 1980 en dobbeltbeskatningsaftale. Denne DBO er blevet ændret et par gange siden, senest i 1997.

Artikel 3, stk. 1, litra a bruger udtrykket "Det forenede Kongerige" som her betyder Storbritannien og Nordirland samt det område udenfor territorialområdet, som der, både efter folkeretten samt national lovgivning om kontinentalsoklen, er blevet et område hvor Det forenede Kongerige har rettighederne i henhold til naturforekomster.

Det forenede Kongerige benævnes herefter som "Storbritannien".

Artikel 3, stk. 1, litra b bruger udtrykket "Kongeriget Danmark" som betyder Danmark, samt det område udenfor territorialfarvandet som der, både efter folkeretten men også national lovgivning, er et område hvor Kongeriget Danmark kan udøve suveræniserettigheder i henhold til naturforekomster. Grønland og Færøerne er ikke omfattet af udtrykket.

Kongeriget Danmarks benævnes herefter som "Danmark".

Artikel 15 i DBO'en omhandler personligt arbejde i tjenesteforhold. Hvad er personligt arbejdet i et tjenesteforhold? Dette er behandlet tidligere efter danske regler.

Stk. 4, der har forrang over stk. 1, 2 og 3, i bestemmelsen omhandler vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold der er udøvet ombord på et skib eller luftfartøj, såfremt dette er i international trafik. Det vil her kun være relevant at se på det af bestemmelsen der omhandler skibe. Vederlaget kan kun beskattes i den stat hvor foretagendet, der driver skibet, er hjemmehørende, såfremt vederlaget er skattepligtigt i denne stat.

Hvornår kan et skib anses for at være i international trafik? International trafik er defineret i artikel 3, stk. 1, litra i). Her betyder det enhver transport, et foretagende der er hjemmehørende i en stat, foretager med skib. Dog gælder det ikke i de tilfælde hvor skibet kun anvendes mellem 2 pladser i den anden stat.

Et eksempel: Et Maersk-skib der sejler fra Aarhus til Ningbo (Kina)²⁹ vil anses for at være i international trafik da der er tale om pladser i 2 forskellige lande.

Hvis man i stedet forestillede sig at et Marsk-skib kun sejlede mellem f.eks. London Gateway og Tilbury vil det ikke være anset for at være i international trafik.

Hvis skibet derimod kun sejlede mellem f.eks. Aarhus og København vil det befinde sig i international trafik.

²⁸ Skatteretten 3, side 33-35

²⁹ <https://www.maersk.com/local-information/denmark/routes>

Hvis skibet sejler mellem f.eks. en by i Italien til en by i Colombia vil skibet også anses for at være i international trafik.

Hvordan er sammenhængen mellem "kan kun" og "såfremt det er skattepligtigt"? Det fremgår direkte af ordlyden af bestemmelsen af det kun vil være den stat, hvor foretagendet der driver skibet, der kan beskattes sømandens indkomst. Dog gælder dette kun hvis indkomsten anses for skattepligtigt i den stat.

Et eksempel: En britisk sømand der erhverver indkomst ombord på et dansk skib vil kun kunne beskattes i Danmark. Her er der ikke taget stilling til om der er tale om at skib registreret i DIS eller ej. Men som tidligere nævnt så anser Danmark indkomst, erhvervet ombord på et dansk skib, som skattepligtigt.

Hvordan findes den stat hvor foretagendet, der driver skibet, er hjemmehørende? Dette er behandlet tidligere efter danske regler.

Stk. 5 i bestemmelsen, der er indsat ved BKI nr. 93 af 31. juli 1997, omhandler vederlag der oppebæres ombord på et skib, der er registreret i DIS og omfattet af KSL § 48D. Her bestemmes det at vederlaget anses for skattepligtigt i Danmark.

Hvornår kan et skib være registreret i DIS? Dette er behandlet tidligere.

Gælder bestemmelsen stadig når KSL § 48 D er ophævet ved lov herhjemme? Det der taler for at bestemmelsen stadig kan anses for at være gældende, er at lov nr. 386 af 27. juni 2005, om beskatning af søfolk, § 21, nr. 4 direkte skriver at KSL § 48 D ophæves. I forarbejderne hertil fremgår det at KSL § 48 D er videreført i SMBL § 5, stk. 2.

Skal stk. 5 så ses i sammenhæng med stk. 4 angående beskatning og "kan kun" og "såfremt det er skattepligtigt"? Af noterne fra august 2016 fremgår det at de 2 "underbestemmelser" skal ses i sammenhæng med hinanden og det går ud på at undgå at Storbritannien beskatter "skattefri" nettohyre som britiske sømænd har oppebåret på et skib der er registreret i DIS og som anvendelse anses for omfattet af Tonnageskatteloven.

Men hvis de 2 "underbestemmelser" skal ses i sammenhæng med hinanden, skal skibet i stk. 5 så være i international trafik for at være omfattet? Af stk. 5 fremgår det at det skal ses i sammenhæng med stk. 4. Det vil alt andet end lige betyde skibet skal være i international trafik, for at Danmark fortsat har beskatningsretten. Såfremt skibet ikke kan anses for at være i international trafik, vil beskatningsretten blive fordelt efter artikel 15, stk. 1.

Hvad siger artikel 15, stk. 1 om fordeling af beskatningsretten? Vederlag der er erhvervet ved personligt arbejde i tjenesteforhold kan kun beskattes i den stat hvor personen er hjemmehørende, medmindre arbejdet er udført i den anden stat. Undtagelsen hertil findes i artikel 15, stk. 2. Her fremgår det at det kun er den første stat (den stat personen er hjemmehørende i) såfremt personen ikke har opholdt sig i mere end 183 dage (en 12-måneders periode), arbejdsgiver er hjemmehørende i samme stat som personen samt dette vederlag ikke udredes af et fast driftssted i den anden stat.

Dog er der i denne DBO en artikel 28A, hvor der af stk. 1 fremgår at den har forrang fremfor tidligere bestemmelser i DBO. Denne bestemmelse er indsat ved BKI nr. 7 af 22. januar 1992, og i henhold til noterne fra august 2016 omhandler den beskatning af offshore virksomhed. Bestemmelsen finder anvendelse i tilfælde hvor der udøves virksomhed uden for kysten, som sker i forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af den gas og olie der er i havbunden samt undergrunden. Denne form for virksomhed omtales herefter som "virksomhed uden for kysten".

Hvad er offshore virksomhed? Offshore arbejde kan nemt sammenligne med outsourcing men forskellen er at ved offshore arbejde er det virksomheden selv der tilrettelægger og sørge for personale til arbejdet. Arbejdsområdet for offshore arbejde finder sted væk fra kysten, oftest på Nordsøen men på den danske del heraf. Området kan strække sig op til 250 km fra den danske kyst. Arbejdsstederne herude er borerigge eller produktionsplatforme.

Hvad er virksomhed uden for kysten? Det fremgår af noterne fra august 2016 at det er arbejde i forbindelse med efterforskning og/eller udnyttelse af olie eller gas i en anden stats havbund samt dennes undergrund. Det set i sammenhæng med det tidligere behandlede om artikel 3, stk. 1 litra a) og b) betyder, at virksomhed uden for kysten anses for at være når man er på en andens stats territorialfarvand eller på område den anden stat har rettighederne over.

Stk. 2 i bestemmelsen bestemmer at hvis en person, der er hjemmehørende i en stat, udøver virksomhed uden for kysten i en anden stat, så vil denne anses for at drive erhvervsvirksomhed i den anden stat gennem et fast driftssted.

Hvordan skal udtrykket "person" forstås her? Udtrykket "person" er i denne DBO defineret i artikel 3, stk. 1, litra f) som en fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer. Dog gælder det ikke kommanditselskaber og interessentskaber. Hvis man udøver virksomhed, må man anses for at være et selskab. Et selskab er defineret i artikel 3, stk. 1, litra g) som en juridisk person.

Stk. 4 i bestemmelsen, som har forrang over de øvrige i denne artikel, omhandler et foretagende der er hjemmehørende i en stat, som driver virksomhed i form af drift af skibe eller luftfartøj (der kigges herefter kun med det i bestemmelsen der omhandler skibe), i forbindelse med virksomhed uden for kysten, såfremt skibet er bygget med henblik på transport af forsyninger og/eller personel og skibet hovedsageligt anvendes hertil. Dette gælder også når der er tale om drift af skibe der bruges som bugserbåde, ankerhåndteringsfartøjer. Fortjenesten ved drift af det i nævnte her i stk. 4, kan kun beskattes i den stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Hvad betyder det at skibet hovedsageligt skal anvendes til transport af forsyninger og/eller personel? Ordet "hovedsageligt" defineres i folkemunde som det primære. Det vil sige at 50 %, eller derover, af tiden anvendes til transport af forsyninger og/eller personel.

Stk. 5 i artiklen omhandler beskatning af gage, løn og lignende vederlag.

Det fremgår af stk. 5, litra a), denne kun finder anvendelse hvis ikke litra b) eller c) kan anvendes. Litra a) omfatter personer der er hjemmehørende i en stat og som oppebærer lønindkomst, for personligt arbejde i tjenesteforhold, når dette sker i forbindelse med virksomhed uden for kysten, i det omfang arbejdet udføres uden for kysten i den anden stat. Her tilfalder beskatningsretten kun til den anden stat, altså den stat hvor virksomhed er udført uden for kysten.

Et eksempel: En britisk person udfører arbejde ombord på en boreplatform uden for den danske kyst.

Hvordan skal udtrykket "person" forstås)? Som beskrevet ovenover så er en person defineret som enten en fysisk person, et selskab eller en personsammenslutning. Som der står, så erhverver denne person vederlag for personligt arbejdet og derfor vil personen anses for at være en fysisk person og ikke et selskab.

Hvordan findes den stat hvor en person er hjemmehørende? Her kigges der i artikel 4 som omhandler skattemæssigt hjemsted. Først skal der ses på national lovgivning. Efter dansk lovgivning er en person fuld

skattepligtig til Danmark efter KSL § 1, stk. 1 som følge af bopæl eller stk. 2 som følge af ophold (hvis der ikke er statueret bopæl). Men med bopæl menes der ikke nødvendigvis bopæl som i at personen fysisk bor på adressen. Det at der er rådighed over en helårsbolig er i princippet nok til at statuere bopæl. Dog er der et vis tidsmæssigt krav til rådigheden. Der er samtidig et krav om at der skal være til hensigt at have hjemsted i den aktuelle bolig. Efter stk. 2 anses en person, der har minimum 6 måneders kontinuerligt ophold i Danmark, for at være fuld skattepligtig hertil.

Hvad er personligt arbejde i et tjenesteforhold? Dette er behandlet tidligere efter danske regler.

Stk. 5, litra b fordeler beskatningsretten til gage, løn og andet vederlag, hvis driftsfortjenesten findes omfattet af denne artikels stk. 4. Her i litra b er det en person der er hjemmehørende i en stat, der oppebærer lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, ombord på et skib som omfattet af stk. 4. Lønindkomsten kan her kun beskattes i den stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sæde. Hvordan skal udtrykket "person" forstås? Dette er beskrevet lige ovenover til litra a). Hvordan findes staten personen er hjemmehørende i? Her henvises også til beskrivelsen til litra a). Personligt arbejde i tjenesteforhold? Det er behandlet tidligere efter dansk lovgivning. Stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sæde? Dette er behandlet tidligere.

For at vurdere om det er bestemmelsen i artikel 15 eller artikel 28 A, der finder anvendelse for at finde den stat der har beskatningsretten af sømændenes indkomst, vil det først være nødvendigt at se på om nogle af de specialfartøjer, der anvendes til aktiviteter omfattet af udvidelsen af DIS-ordningen, kan anses for at være offshorevirksomhed i forbindelse med efterforskning og/eller udnyttelse af gas eller olie.

Vagtskibe kan formodentlig³⁰ anses for at være i forbindelse med udnyttelsen da sikkerhedsopgaver og miljøbeskyttelse, er nævnt som en del af de aktiviteter vagtskibe udfører

Supplyskibe vil kunne findes omfattet af stk. 4 i de tilfælde hvor der er tale om forsyningssejls med forsyninger og/eller personel. Supplyskibe kan også udføre aktiviteter med sikkerhedsarbejde og miljøbeskyttelse og i det tilfælde vil de findes omfattet af stk. 1.

Aktiviteter i forbindelse med bygning, reparation og nedtagning af havanlæg til søs (olie, vindmøller osv.) vil kunne finde omfattet af stk. 1 såfremt der er tale om bygning eller reparation. Dog kan arbejde i forbindelse med vindmølleparker ikke findes omfattet da de arbejder med vind og ikke naturforekomster fra havbunden. Olieinstallationer vil kun kunne findes omfattet såfremt arbejdet ikke finder sted på dansk område.

Et eksempel: Bygning af en olieinstallation på dansk område vil ikke være omfattet, men hvis bygningen foregår på enten britisk eller grønlandsk område vil det være omfattet.

Aktiviteter i forbindelse med nedlægning, inspektion og reparation af rørledninger og kabler på havbunden vil kun kunne findes omfattet af stk. 1 såfremt disse ledninger og kabler anvendes til olie eller gas.

Aktiviteter i forbindelse med ishåndtering til søs vil kunne finde anvendes af stk. 1 hvis dette f.eks. sker for at beskytte boreplatform mod flydende isbjerge.

³⁰ Lovforslag nr. 16 af 7. oktober 2015, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, § 1, nr. 5 (side 8, spalte 2, sidste afsnit)

Aktiviteter i forbindelse med husning af medarbejdere, reservedele og værkstedsfaciliteter vil kunne findes omfattes af stk. 1.

Da alle aktiviteter i større eller mindre omfang kan finde omfattes af artikel 28 A vil beskatningsretten til sømændenes indkomst fordeles efter bestemmelsen i stk. 5, såfremt indkomsten findes omfattes heraf. Det vil der her blive set nærmere på.

Da vagtskibene formodentlig kunne anses for omfattes af bestemmelsen stk. 1, vil beskatningsretten efter stk. 5, litra a). Som tidligere skrevet så vil stk. 5, litra a) kun kunne finde anvendelse såfremt arbejdet udføres i den anden stat end sømanden er hjemmehørende.

Et eksempel: En britisk sømand vil kun være omfattes af stk. 5, litra a) såfremt arbejdet udføres uden for Danmarks kyst. Beskatningsretten tilfalder i dette tilfælde Danmark. Såfremt arbejdet udføres uden for den britiske kyst sømanden omfattes af artikel 15.

Et andet eksempel: En dansk sømand vil efter bestemmelsen kun være omfattes hvis arbejdet udføres uden for den britiske kyst. Beskatningsretten tilfalder i dette tilfælde Storbritannien. Det vil ikke være relevant at se på tilfælde hvor arbejdet udføres uden for den danske kyst.

Sømænd der erhverver indkomst ombord på et supplyskib, hvor skibet findes omfattes af stk. 4, vil efter stk. 5, litra b) kun kunne beskattes i den stat hvor foretagendets virkelig ledelse har sæde. Der er her tale om et skib der er registreret i DIS og som tidligere behandlet så kan et skib kun registreret i DIS hvis det kan anses for at være et dansk skib efter Sølovens § 1 som bestemmer at skibet skal være dansk ejet.

Et eksempel. En britisk sømand vil kun kunne beskattes i Danmark, da et skib registreret i DIS, anses for at have hovedsæde i Danmark. Det samme gælder en dansk sømand.

Hvis skibet anses for at være omfattes af stk. 1 vil beskatningsretten være den samme som ved sømænd ombord på vagtskibe.

Som nævnt vil det kun være bygning og reparation af havanlæg til søs, der ikke omfatter vindmølleparker, der findes omfattes af artikel 28 A. Beskatningsretten til indkomsten sømændene erhverver ombord, vil efter stk. 5, litra a) være det samme som for sømænd ombord på vagtskibe. Dog er det den undtagelse af bygning og reparation af olieinstallationer kun kan være omfattes hvis det er uden for dansk område. Det fremgår af bestemmelsen af det kun er løn der er oppebåret i en anden stat end den, sømanden er hjemmehørende i.

Et eksempel: En britisk sømand erhverver indkomst ombord på et skib der anvendes til bygning af olieinstallationer. Indkomsten vil kunne være omfattes af stk. 5, litra a) såfremt arbejdet udføres i den anden stat. Den anden stat er i denne DBO Danmark. Så skrevet ovenover, så vil skibet ikke være omfattes af artikel 28 A hvis det foregår på dansk område. Derfor vil en britisk sømand der erhverver indkomst ombord på et skib der udfører aktiviteter med bygning og reparation af olieinstallationer aldrig kunne findes omfattes af artikel 28 A. Fordelingen af beskatningsretten skal i stedet ske efter artikel 15.

Et andet eksempel: En dansk sømand der erhverver indkomst ombord på et skib der anvendes til bygning af olieinstallationer. Indkomsten vil kunne være omfattes af stk. 5, litra a) såfremt arbejdet udføres i den anden stat. Den anden stat er i denne DBO Storbritannien. Som skrevet ovenover vil

skibet være omfattet af artikel 28 A hvis arbejdet foregår på britisk område. Derfor vil en dansk sømand der erhverver indkomst ombord på et skib der udfører aktiviteter med bygning og reparation af olieinstallationer kunne omfattes af stk. 5, litra a). Beskatningsretten tilfalder i dette tilfælde Storbritannien.

Sømænd der erhverver indkomst ombord på specialfartøjer der anvendes til aktiviteter i forbindelse nedlægning, inspektion og reparation af rørledninger eller kabler på havbunden vil findes omfattet på samme måde som sømænd ombord på vagtskibe. Det samme gælder for sømænd der erhverver indkomst ombord på skibe der anvendes ishåndtering til søs og husning af medarbejdere, reservedele og værkstedsfaciliteter

Men har en bestemmelse, der er indsat i 1992, forrang over en bestemmelse, der er indsat i 1997? En bekendtgørelse af en protokol er det samme som en traktat. Det er en aftale mellem to stater, her i denne DBO mellem Danmark og Storbritannien. Efter almindelig aftaleret vil en nyere aftale anses for at have forrang over en ældre. Og derfor vil beskatningen af sømænd der erhverver indkomst ombord på et skib, der er registreret i DIS, fordeles efter artikel 15, stk. 4 og 5 såfremt skibet findes at være i international trafik. Hvis skibet derimod ikke findes at være i international trafik, vil indkomsten beskattes efter artikel 28 A. Hvis indkomsten ikke findes omfattet af artikel 28 A, vil den være omfattet af artikel 15, stk. 1, 2 eller 3.

Som tidligere beskrevet er det et krav at skibet er i international trafik for at beskatningsretten kan fordeles efter artikel 15, stk. 4 og 5. Derfor vil det være nødvendigt at vurdere om specialfartøjerne vil kunne anses at være i international trafik. Hvad der kan anses for at være international trafik er tidligere behandlet. Efter ordlyden af "international trafik" og "transport" vil det kun være supplyskibe, der udøver forsyningssejlad, der kan anses for at være i international trafik såfremt forsyningerne sejles fra f.eks. Danmarks til virksomhed uden for den britiske kyst. Eller fra Storbritannien til virksomhed uden for den danske kyst. Beskatningsretten vil her tilfalde Danmark, da der er tale om et skib der er registreret i DIS og derfor anses for at drives fra Danmark. Selvom lønnen udbetales efter en skattefritagelsesbestemmelse i dansk lovgivning, så er der i denne DBO indsat en bestemmelse der bestemmer at lønnen anses for at være skattepligtig i Danmark.

Hvis supplyskibe ikke anses for at være i international trafik vil bestemmelsen i artikel 28 A finde anvendelse. Hvordan beskatningsretten fordeles, er tidligere behandlet.

Som tidligere nævnt vil britiske sømænd, der erhverver indkomst ombord på et vagtskib, når dette befinder sig uden for den britiske kyst, hverken være omfattet af artikel 15, stk. 4 og 5, eller artikel 28A. Derfor vil beskatningsretten fordeles efter artikel 15, stk. 1, 2 eller 3. Stk. 1 bestemmer at indkomsten kan beskattes i Storbritannien da den britiske sømand er hjemmehørende der. Dog gælder dette kun såfremt arbejdet ikke er udført i den anden stat. Men som tidligere skrevet så er dette arbejde kun omfattet af udvidelsen af DIS-ordningen såfremt det udføres uden for dansk område. Det vil alt andet end lige betyde at arbejdet skal ske på britisk område for at denne DBO er relevant. Hvis arbejdet udføres på britisk område, vil Storbritannien have beskatningsretten.

Som tidligere nævnt vil britiske sømænd ombord på et specialfartøj, der anvendes til bygning og reparation af olieinstallationer, skulle beskattes efter artikel 15. Det findes ikke at dette specialfartøj kan anses for at være i international trafik som er et krav for beskatning efter artikel 15, stk. 4 og 5. Derfor skal indkomsten beskattes efter artikel 15, stk. 1, 2 eller 3. Stk. 1 bestemmer at indkomsten kan beskattes i Storbritannien da den britiske sømand er hjemmehørende der. Dog gælder dette kun såfremt arbejdet ikke er udført i den anden stat. Men som tidligere skrevet så er dette arbejde kun omfattet af udvidelsen af DIS-ordningen

såfremt det udføres uden for dansk område. Det vil alt andet end lige betyde at arbejdet skal ske på britisk område for at denne DBO er relevant. Hvis arbejdet udføres på britisk område, vil Storbritannien have beskatningsretten.

Danmark har i disse tilfælde beskatningsretten over indkomsten:

En britisk sømand, der erhverver indkomst ombord på et vagtskib, uden for Danmarks kyst.

Sømænd, der erhverver indkomst ombord på supplyskibe der udfører forsyningssejlds, såfremt skibet er i international trafik.

Sømand, der erhverver indkomst ombord på supplyskibe der udfører forsyningssejlds, såfremt skibet ikke anses for at være i international trafik.

En britisk sømand, der erhverver indkomst om bord på et supplyskib, der ikke anvendes til forsyningssejlds, såfremt dette sker på dansk område.

En britisk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj, der anvendes til bygning og reparation af andre havanlæg, uden for Danmarks kyst.

En britisk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj der anvendes til nedlægning, inspektion og reparation af rørledninger eller kabler på havbunden, uden for Danmarks kyst.

En britisk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj der anvendes til ishåndtering, uden for Danmarks kyst.

En britisk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj der anvendes til enten, husning af medarbejdere, reservedele eller som værkstedsfaciliteter, uden for Danmarks kyst,

Storbritannien har i disse fælde beskatningsretten over indkomsten:

En britisk sømand, der erhverver indkomst ombord på et vagtskib, uden for den britiske kyst.

En dansk sømand, der erhverver indkomst ombord på et vagtskib, uden for den britiske kyst.

En dansk sømand, der erhverver indkomst ombord på et supplyskib,, der ikke anvendes til forsyningssejlds, såfremt arbejdet udføres uden for den britiske kyst.

En britisk sømand, der erhverver indkomst ombord på et supplyskib, der ikke anvendes til forsyningssejlds, såfremt det er uden for den britiske kyst.

Sømænd, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj der anvendes til bygning og reparation af olieinstallationer såfremt dette sker uden for den britiske kyst.

En britisk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj der anvendes til nedlægning, inspektion og reparation af rørledninger eller kabler på havbunden, når det er uden for den britiske kyst.

En dansk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj, der anvendes til bygning og reparation af andre havanlæg, uden for den britiske kyst.

En britisk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj der anvendes til ishåndtering, uden for den britiske kyst.

En dansk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj der anvendes til ishåndtering, uden for den britiske kyst.

En britisk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj der anvendes til enten, husning af medarbejdere, reservedele eller som værkstedsfaciliteter, uden for den britiske kyst.

En dansk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj der anvendes til enten, husning af medarbejdere, reservedele eller som værkstedsfaciliteter, uden for den britiske kyst.

Det vil alt andet end lige betyde at en sømand, der er omfattet af skattefritagelsen i SMBL § 5, vil højst sandsynligt blive beskattes af indkomsten i Storbritannien. Vil den pågældende sømand så i Danmarks kunne påberåbe, at lønnen ikke er fastsat 100 % efter skattefritagelsen efter dansk lovgivning.

Dobbeltbeskatningsoverenskomst i Norden

Denne DBO er indgået mellem den danske regering, Færøernes landsstyre samt regeringerne i Finland, Island, Norge og Sverige.

For hvert land gælder det også at ethvert område der ligger udenfor territorialområdet, men som staten efter både folkeretten og national lovgivning har rettighederne over, i henhold til naturforekomster.

Artikel 15 omhandler personlige tjenesteydelser. Hvad kan anses for at være personligt tjenesteydelser? Denne artikel finder kun anvendelse såfremt hverken artikel, 16, 18, 19, 20 eller 21 ikke finder anvendelse. Artikel 16 fordeler beskatningsretten til bestyrelseshonorar og da der her er tale om lønindkomst erhvervet ombord på et skib så kan den ikke anvendes.

Artikel 18 fordeler beskatningsretten til pension m.m. så den vil, ligesom artikel 16, ikke kunne anvendes her.

Artikel 19 fordeler beskatningsretten i henhold til offentlige erhverv så den vil, ligesom artikel 16 og 18, ikke kunne anvendes her.

Artikel 20 fordeler beskatningsretten i henhold til studerende og praktikanter og vil ligesom 16, 18 og 19 ikke finde anvendelse her.

Artikel 21 fordeler beskatningsretten i henhold til når det er virksomhed der udøves i forbindelse med kulbrinter. I henhold til Tonnageskattelovens § 8a, stk. 1, nr. 1, så kan skibe der anvendes til virksomhed i forbindelse med kulbrinter ikke anses for at anvendes til formål efter Tonnageskatteloven. Dette gælder dog ikke når der er tale om enten forsyningssejlad eller transport af selve kulbrinterne.

Stk. 3 i artiklen omhandler vederlag for arbejdet ombord på et skib. Her bestemmes det at vederlag for arbejdet, kan beskattes i den stat hvor skibets har sin nationalitet. Men det er dog et krav at skibet er i international trafik.

Hvad er international trafik? International trafik er defineret i artikel 3, stk. 1, litra h). International trafik er når der foregår transport med et skib medmindre transporten kun foregår mellem pladser i den anden stat.

I SKM2018.60.HR fandt Højesteret ikke at et norsk indregistreret skib kunne anses for at være i international trafik og sømanden var derfor ikke berettiget til lempelse af dansk indkomstskat. Det blev i retten oplyst at sømanden arbejdede ombord på et norsk indregistreret skib uden for Angolas kyst. Vederlaget blev indberettet til de norske skattemyndigheder. Der blev kun betalt social sikring i Norge da Norge ikke anså lønindkomsten for skattepligtig.

Det var yderligere oplyst at skibet, sømanden arbejdede på, havde til hovedopgave at inspicere, vedligeholde samt reparere olieinstallationer. Skibet udførte udelukkende arbejde i to område, blok 18 og 31. Arbejder blev udført på mindre områder og kun i farvand der var mellem 24 og 200 sømil fra Angolas kyst. Der kunne gå op til 3-4 måneder mellem skibet var i havn.

Sømanden har ikke bestridt at være fuld skattepligtig til Danmark da der er bopæl i Danmark.

De norske myndigheder har præciseret overfor rederiet at nordiske søfolk ikke har skattepligtige til

Norge såfremt der arbejdes på skibe der driver stedbunden virksomhed. Rederiet har gjort klart at de opfatter skibet som drivende stedbunden virksomhed.

Højesteret begrundede sin afgørelse med at skibet primært befandt sig inden for to blokke.

International trafik skal i DBO'en fortolkes således at hovedopgaven er at transportere person og/eller gods mellem pladser. Efter oplysningerne var skibet lejet med det formål at fungere som arbejdsskib i forbindelse med det oplyste og ikke som transportskib.

Hvad hvis vederlaget ikke er skattepligtigt i staten med beskatningsretten? Af artikel 26, stk. 2 fremgår det at hvis beskatningsretten er i den anden stat (ikke den stat hvor personen er hjemmehørende) og der efter national lov ikke sker beskatning, vil beskatningsretten, såfremt andet ikke er anført, tilfalde staten hvor personen er hjemmehørende.

I TfS 2017, 234 (Landsrettens afgørelse i ovenstående højesteretsdom), findes landsretten at Danmark kan beskatte indkomsten, da der efter oplysningerne var anført at Norge ikke anså indkomsten for skattepligtigt. Det er uden betydning at der er betalt social sikring i Norge.

Artikel 21 omhandler virksomhed der sker i forbindelse med kulbrinter. Som tidligere behandlet så er det kun skibe der anvendes til forsyningstransport eller transport af kulbrinterne der kan anses for at være omfattet af Tonnageskatteloven.

Stk. 2, litra a) omfatter en person hjemmehørende i en stat, der driver virksomhed efter stk. 1. Denne person anses for at drive virksomhed fra et fast driftssted i den anden stat.

Hvad er "en person" i denne kontekst? Udtrykket "person" er defineret i artikel 3, stk. 1, litra b) som enten en fysisk person, et selskab eller en personsammenslutning. Der er her tale om en person der driver en virksomhed og derfor må denne person anses for at være et selskab. Et selskab er i artikel 3, stk. 1, litra b) defineret som blandet andet en juridisk person.

Litra b) bestemmer at litra a) over finder anvendelse hvis en person driver virksomhed på et efterforsknings- eller indvindingsområde der strækker sig fra et sted uden for kysten i den anden stat, til et sted på denne stats landområde (stadig den anden stat). Dette er dog et krav at virksomheden ikke kan drives fra landområdet.

Litra c) omhandler arbejde der består i at bygge eller installere rørledninger til transport af uraffinerede kulbrinter, anses for at være drevet fra et fast driftssted i den anden stat. Dette gælder også hvis arbejder udføres på land i den anden stat såfremt der er tale om et projekt der starter et sted uden for kysten og ender inde på land i den samme stat. Dette gælder også bygningsarbejder, der er i direkte forbindelse hertil.

Stk. 5 omhandler når der drives virksomhed, med skib eller luftfartøj, (herefter kigges der kun på det i bestemmelsen der omhandler skibe) som et foretagende i en stat, driver med transport af forsyninger og/eller personel til, eller indenfor, områder efter stk. 2, litra a) og b). Det vil sige at transporten af forsyninger og/eller personel skal ske uden for kysten i den anden stat og evt. ind på denne stats landområde jf. artikel 21, stk. 2, litra b).

Stk. 7, der har forrang over andre bestemmelser i denne DBO, omhandler løn og andre lignende vederlag, oppebåret af en person der er hjemmehørende i en stat, erhvervet ombord på et af ovennævnte skibe efter stk. 1 og 2, ved arbejdet der udføres i den anden stat.

Litra a) bestemmer at den anden stat har beskatningsretten såfremt arbejdet finder sted i mere end 30

dage (tolv-måneders periode).

Litra b) bestemmer at det kun er den første stat (den stat personen er hjemmehørende i) der har beskatningsretten hvis arbejde i forbindelse med udnyttelse af kulbrinter, finder sted på midterlinjen mellem de to stater, de to stater har en aftale om en fælles udnyttelse samt udnyttelsen sker samtidig. Hvad kan anses for at være arbejde i forbindelse med udnyttelse af kulbrinter? Forundersøgelse og efterforskning må efter ordlyden anses for at være når man undersøger hvor der evt. kunne være kulbrinter samt man undersøger om kulbrinterne er til stede og om disse kan anvendes. Findes kulbrinterne at kunne anvendes, må arbejdet der sker efterfølgende, f.eks. med at få kulbrinterne op fra undergrunden, anses for at være udnyttelse af kulbrinter.

Litra c) bestemmer at, hvis der er tale om arbejdet efter stk. 5, tilfalder beskatningsretten den stat, hvor den person der anvender skibet, er hjemmehørende. Dog er det en betingelse af arbejdet udføres i en anden stat.

Hvem er den person der anvender skibet og hvor er denne hjemmehørende? Efter både ordlyden her samt ordlyden af stk. 5 må den der anvender skibet anses for at være en juridisk person. En juridisk person anses, som tidligere behandlet, som at være et selskab. Et selskab anses for at være hjemmehørende i den stat hvor den virkelige ledelse har sæde.

For at finde den stat der har beskatningsretten til indkomsten, vil det først skulle vurderes om specialfartøjer der er omfattet af udvidelsen af DIS-ordningen, vil kunne findes omfattet af artikel 21 om virksomhed i forbindelse med kulbrinter.

Vagtskibe vil formentlig kunne omfattes da de kan anses for at være i forbindelse med, da nogle af opgaverne kan være sikkerhedsopgaver eller miljøbeskyttelse.

Supplyskibe vil kunne findes omfattet efter stk. 5 hvis de anvendes til forsyningstransport af materiel og/eller personel.

Supplyskibe, der anvendes til andet end forsyningstransport, kan findes omfattet afhængig af den pågældende opgave.

Et eksempel: Et supplyskib der anvendes som vagtskib til at advare anden søtransport om fare, vil kunne findes omfattet

Specialfartøjer der anvendes til bygning, reparation og nedtagning af olieinstallationer, vindmølleparker og andre havanlæg til søs. Det vil kun være bygning og reparation af havanlæg, der anvendes til kulbrinter, der vil kunne omfattes.

Specialfartøjer der anvendes til nedlægning, inspektion og reparation af rørledninger eller kabler på havbunden er omfattet af bestemmelsens stk. 1, litra c).

Specialfartøjer, der anvendes til ishåndtering vil kunne finde omfattes af stk. 5 som et andet hjælpefartøj.

Specialfartøjer, der anvendes til husning af medarbejdere, reservedele eller som værkstedsfaciliteter vil kunne omfattes af stk. 1 eller 5. Efter forarbejderne til lov nr. 359 af 29. april 2018, udføres disse

aktiviteter ofte af ASV'er som der anses for at være en nødvendig del af offshore-arbejde³¹. Derfor vil disse være omfattet af stk. 1.

Da alle aktiviteterne i større eller mindre omfang vil kunne finde omfattet af artikel 21, vil det være stk. 7 der afgør hvilken stat der har beskatningsretten, såfremt indkomsten findes omfattet heraf. Det vil der her blive redegjort nærmere for.

Sømænd, der erhverver indkomst ombord på vagtskibe, i en anden stat end denne er hjemmehørende, kan beskattes i den anden stat. Dog kræver det at arbejdet finder sted i mere end 30 dage (tolv-måneders periode). Hvis arbejdet finder sted i 30 dage eller mindre vil det være den første stat, der kan beskatte indkomsten.

Et eksempel: En norsk sømand, der erhverver indkomst ombord på et vagtskib, er kun omfattet såfremt arbejdet ikke udføres på norsk område.

Hvis arbejdet udføres på f.eks. dansk område, vil Danmark have beskatningsretten hvis arbejdet varer mere end 30 dage. Hvis arbejdet derimod ikke varer mere end 30 dage vil Norge have beskatningsretten.

Hvis arbejdet udføres på norsk område, vil sømanden ikke være omfattet af artikel 21 men derimod artikel 15.

Hvis der er tale om arbejde, der forgår på midterlinjen mellem Danmark og Norge, eller Danmark og Storbritannien, vil det kun være Norge der kan beskatte indkomsten, såfremt disse lande har indgået aftaler angående kulbrinterne.

Et andet eksempel: Nu byttes den norske sømand ud med en dansk sømand. Denne vil være omfattet af artikel 21 såfremt arbejdet ikke udføres på dansk område. Det vil sige at hvis arbejdet sker på et norsk område og varer mere end 30 dage vil Norge have beskatningsretten.

Sømænd, der erhverver indkomst ved arbejde ombord på supplyskibe, der anvendes til forsyningssejlad, vil være omfattet, hvis der er tale om arbejde i en anden stat end den hvor sømanden er hjemmehørende.

Sømænd, der erhverver indkomst ved arbejder ombord på supplyskibe, der ikke anvendes til forsyningssejlad, vil være omfattet ligesom sømænd ombord på vagtskibe.

Sømænd der erhverver indkomst ombord på specialfartøjer, der anvendes til bygning og reparationer af andre havanlæg, såfremt dette anvendes til kulbrinter, vil være omfattet ligesom sømænd ombord på vagtskibe.

Sømænd, der erhverver indkomst ombord på specialfartøjer, der anvendes til nedlægning, inspektion og reparation af rørledninger eller kablet på havbunden vil findes omfattet ligesom sømænd ombord på vagtskibe.

Sømænd der erhverver indkomst ombord på specialfartøjer, der anvendes til ishåndtering, vil findes omfattet ligesom sømænd ombord på supplyskibe der anvendes til forsyningssejlad.

Sømænd, der erhverver indkomst ombord på specialfartøjer der anvendes til husning af medarbejdere, reservedele eller værkstedsfaciliteter vil findes omfattet ligesom sømænd ombord på vagtskibe.

³¹ Lovforslag nr. 174 af 28. februar 2018, Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, § 3, nr. 2 (lovforslagets side 19, spalte 2, de 4 sidste afsnit)

Men da det ikke er alle sømænd der findes omfattet af artikel 21, vil artikel 15 hjælpe med at fordele beskatningsretten på de resterende. Af sømænd der ikke findes omfattet af artikel 21 er:

En norsk sømand, der erhverver indkomst ombord på et vagtskib, der er i norsk område. For at afgøre om det er stk. 1-2 eller stk. 3 der skal anvendes, vil spørgsmålet være om fartøjet kan anses for at være i international trafik? Et vagtskib kan næppe anses for at være i international trafik og derfor vil beskatningsretten fordeles efter stk. 1-2. Som tidligere vil beskatningsretten i stk. 1 kun tilfalde staten sømanden er hjemmehørende i, medmindre arbejdet er udført i den anden stat. Som det fremgår, så er arbejdet udført i norsk område af en norsk sømand og derfor vil det kun være Norge der kan beskatte indkomsten.

En norsk sømand, der erhverver indkomst ombord på et supplyskib, der anvendes til forsyningssejlad. Sømanden kan omfattes af stk. 3 såfremt skibet findes at være i international trafik. Det betyder at Danmark har beskatningsretten såfremt transporten ikke udføres mellem pladser i en anden stat.

Et eksempel: En norsk sømand ombord på et supplyskib der henter forsyninger i København og sejler dem til en boreplatform på norsk område vil anses for at være i international trafik.

En norsk sømand, der erhverver indkomst ombord på et supplyskib, der ikke anvendes til forsyningssejlad, vil findes omfattet ligesom en sømand på et vagtskib.

En norsk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj, der anvendes til bygning og reparation af havanlæg, såfremt disse anvendes i forbindelse med kulbrinter, vil findes omfattet ligesom en sømand på et vagtskib.

En sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj, der anvendes til bygning og reparation af olieinstallationer vil kunne beskattes i den stat sømanden er hjemmehørende, medmindre arbejdet udføres i en anden stat.

Et eksempel: En norsk sømand hvor arbejdet udføres på norsk område. Norge vil have beskatningsretten til indkomst erhvervet her.

Et andet eksempel. En norsk sømand hvor arbejdet udføres på dansk område. Danmark vil have beskatningsretten til indkomsten.

En norsk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj, der anvendes til nedlægning, inspektion og reparation af rørledninger eller kabler på havbunden, findes omfattet ligesom en sømand på et vagt skib.

En norsk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj, der anvendes til ishåndtering. Sømanden kan omfattes af stk. 3 såfremt skibet findes at være i international trafik. Det betyder at Danmark har beskatningsretten såfremt transporten ikke udføres mellem pladser i en anden stat.

Et eksempel: En norsk sømand ombord på et specialfartøj der anvendes til ishåndtering, der eskortere et supplyskib der henter forsyninger i København og sejler dem til en boreplatform på norsk område vil anses for at være i international trafik.

En norsk sømand, der erhverver indkomst ombord på et specialfartøj, der anvendes til husning af medarbejdere, reservedele eller om værkstedsfaciliteter, vil findes omfattes ligesom en sømand ombord på et vagtskib.

Hvis der ikke i en af de omfattede stater, på nær Danmarks, er national lovgivning eller en aftale mellem denne stat og Danmarks, angående indkomst oppebåret på et skib, der er registreret i DIS, så vil beskatningsretten fordeles efter det ovenstående.

Danmark og Færøerne har ved lov nr. 1412 af 21. december 2005 bestemt at vederlag der oppebæres ombord på et dansk skib, der er registreret i DIS, kun kan beskattes i landet hvor skibets har sin nationalitet. Skibet vil efter ordlyden have dansk nationalitet³².

Et land Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med

Det andet land vil blive betegnet som X-land. Og da X-lands nationale for beskatnings ikke kendes vil der blive taget udgangspunkt i nogle af de danske regler for beskatning.

En person der er fuld skattepligtig til X-land, det vil sige at han har bopæl i landet, vil have pligt til at svare skat af sin indkomst.

Denne person erhverver indkomst ombord på et skib der er registret i DIS og derfor vil Danmark anse personen som begrænset skattepligtig til Danmark i henhold til KSL § 2, stk. 2.

Personen vil, grundet den begrænsede skattepligt til Danmark, kunne benytte skattefritagelsen i sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 2, såfremt lønnen er fastsat under hensyn til skattefritagelsen jf. sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 3.

Men da han samtidig anses for at være fuld skattepligtig til X-land, og der ikke er en DBO mellem Danmark og X-land, så vil X-land kunne beskattes denne indkomst.

Denne problematik vil også kunne opstå hvis der var tale om en person der er hjemmehørende i et land som Danmark har en DBO med jf. Bilag 2, 3, 4 og 5.

I disse breve fremgår det at en sømand, der er bosiddende i Tyskland, findes omfattet af skattefritagelsesreglerne i SMBL § 5, stk. 2. Men efter SKAT stoppede med at udstede årsopgørelse for sømænd med DIS-indkomst, er den danske "skattefri" nettohyre krævet beskattet i Tyskland. De manglende årsopgørelser resulterede i at der ikke kunne bevises at der indirekte var betalt skat.

SMBL § 5 er en dansk bestemmelse om skattefritagelse som er godkendt af EU-Kommissionen. Dansk lovgivning er som hovedregel kun gældende i Danmark, også selvom der er implementeret EU-retslige foranstaltninger, i dette tilfælde EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren.

Dette kan selvfølgelig give problematikker når der som her er tale om en sømand, bosiddende i Tyskland, med arbejde ombord på et dansk skib.

For at afhjælpe netop denne problematik, udarbejdes der dobbeltbeskatningsoverenskomster landene imellem.

Dette vil ikke kunne føre til andet resultat end at DIS-indkomsten de danske regler stadig anses for at være fastsat under hensyn til skattefritagelsen i SMBL § 5.

Dette gælder ligeledes for de sømænd der efter DBO mellem Danmark og Storbritannien samt DBO Norden, hvor beskatningsretten til indkomsten er tilfaldet et andet land end Danmark.

³² Noter fra maj 2007, til DBO Norden

Litteraturliste

Dokumenter fra EU

EU-Kommissions afgørelse SA.51325

Meddelelse C(2004) 43 fra Kommissionen - EU-Kommissionens retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren

Hjemmesider

https://www.google.dk/search?biw=1366&bih=625&tbm=isch&sa=1&ei=cofdXMGYlubjsAeX-43oBQ&q=Skib&oq=Skib&gs_l=img.3..0l10.74634.76329..77227...0.0..0.88.334.5.....2....1..gws-wiz-img.....0..35i39j0i67.ih02ftnKL8M#imgrc=cSmFfEPgOGKO1M:

<https://www.ug.dk/job/erhverv-og-job/industriproduktion/oliemineral/offshorearbejder>

<http://offshorebase.dk/hvad-er-offshore/>

<https://www.maersk.com/local-information/denmark/routes>

Love, bekendtgørelser og cirkulærer

Kildeskatteloven

Ligningsloven

tinglysningsafgiftsloven

Lov om særlige fradrag til sømænd mv.

Søloven

Sømandsbeskatningsloven

Tonnageskatteloven

Cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven

BKI nr. 7 af 22. januar 1992

BKI nr. 93 af 31. juli 1997

Lovbekendtgørelse nr. 678 af 12. august 2002 om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer mv

Lovbekendtgørelse nr. 995 af 17. oktober 2004 om påligningen af indkomstskat til staten

Lov nr. 386 af 27. juni 2005, om beskatning af søfolk

Lovbekendtgørelse nr. 68 af 1. januar 2014 om Dansk International Skibsregister

Dansk Internationalt Skibsregister, lovbekendtgørelse 2014-01-17 nr. 67

Lov nr. 1886 af 29. december 2015 om ændring af tonnageskatteloven og sømandsbeskatningsloven

Lov nr. 359 af 29. april 2018 om ændring af kildeskatteloven, ligningsloven, sømandsbeskatningsloven og

Domme

LSRM 1966, 9

SKM2001.243LSR

SKM2005.376.VLR

SKM2006.483.HR

SKM2009.99.HR

SKM20118.60.HR

SKM2012.40.SR

SKM2014.771.SR

SKM2016.394SR

SKM2017.126.HR

Tfs 1993, 25

Tfs 2000, 390

Tfs 2001, 727

Tfs 2008, 295

Tfs 2016, 223

Tfs 2017, 234

Dobbeltbeskatningsoverenskomst

Konsolideret udgave af Overenskomst mellem regeringen i Kongeriget Danmark og regeringen i Det forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding.

Noter af august 2016 til dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Storbritannien vedrørende skatter på indkomst og kapitalvinding

Konsolideret udgave af Overenskomst 1996-09-23 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

Noter af maj 2017 til overenskomst af 23/9 1996 mellem de nordiske lande vedrørende indkomst- og formueskatter

Bøger

OECD's modeloverenskomst 2014 – med kommentarer

Winther---Sørensen, Niels, m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group (København), 2013.

Vedhæftede bilag