

Skattelempelse ved lønindkomst optjent i internationalt farvand

Af Kathe Bang Penderup Kristensen

Titelblad

Dansk titel: Skattelempelse ved lønindkomst optjent i internationalt farvand

Engelsk titel: Tax relaxation for employees working in the high seas

Afleveringsdato: 18. maj 2022

Fagområde: International skatteret

Universitet: Aalborg Universitet

Vejleder: Niels Winther-Sørensen

Antal anslag: 142.883

Abstract

As a result of the increase in global mobility and cross-border trading, more double taxation cases occur. It is harmful for the internationalization, if a person's income is subject to taxation in two or more countries. To prevent this there has been concluded innumerable double taxation conventions worldwide. A double taxation convention distributes the right to taxation between the contracting parties.

However, Denmark has internal regulation to prevent double taxation as well. The Danish Tax Assessment Act § 33 A is an example of such a regulation. According to the Danish Tax Assessment Act § 33 A, subsection 1, a person who is fully taxable to Denmark is entitled to fully compensation of Danish tax of his salary if he stays outside of Denmark for at least six months to fulfill his job responsibilities. The person is allowed to visit Denmark within these six months. But no longer than 42 days, and only if his stay is for vacation or necessary work in connection to the job abroad.

The Danish Tax Assessment act § 33 A, subsection 3 modifies this, and state that a person is only entitled to relaxation of half of the Danish income tax if a double taxation convention allocates Denmark the right to tax the income. Although this rule is frequently described in Danish tax literature, the interpretation is not ascertained for which double taxation convention to apply.

The application of double taxation conventions is not geographical restricted on a general level. However, if the application of double taxation convention is not geographical restricted when interpreting the Tax Assessment Act § 33 A, there would always be a convention allocating Denmark the right to tax, and therefore it would never be possible to achieve full compensation of the Danish tax by the Tax Assessment Act § 33 A, subsection 1. In most situations concerning the Tax Assessment Act § 33 A it is rather simple to determine which double taxation convention applies.

For persons, who fish in high seas and fulfill the requirements in the Danish Tax Assessment Act § 33 A, it is unclear which double taxation conventions to apply. If only the convention with the country, where the job is performed, is applicable, the fisherman will obtain full compensation of the Danish tax. This is due to the fact, that the job is performed at no

country's territory. If the double taxation convention with the country where the employer of the fisherman is located applies, the fisherman would most often not obtain full compensation of the Danish tax.

This thesis aims at examining the scope of Double Taxation Conventions in relation to the different interpretations of the Danish Tax Assessment Act § 33 A, subsection 3, with focus on fishermen working in high seas. However, since there is no established case-law guiding in such cases, this challenge is illustrated by a discussion of application of only the Double Taxation Convention concluded with the place of employment, versus application of the Double Taxation Convention with the state of the employer as well. The scope of Double Taxation Conventions in relation to interpretation of the Danish Tax Assessment Act § 33 A, subsection 3 becomes crucial for obtaining full or half relaxation of the Danish tax according to the Danish Tax Assessment Act § 33 A, subsection 1 or 3.

Table of Contents

| | |
|--|----|
| Titelblad | 1 |
| Abstract..... | 2 |
| 1. Indledning | 7 |
| 1.2. Problemstilling | 8 |
| 1.3. Problemformulering..... | 9 |
| 1.4. Metode..... | 9 |
| 1.4.1. Retsdogmatisk metode | 10 |
| 1.5. Kilder og fortolkning | 10 |
| 1.5.1 Lovgivning | 11 |
| 1.5.1.1. Fortolkning af intern lovgivning..... | 12 |
| 1.5.1.2 Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster | 12 |
| 1.5.1.3. OECD's modeloverenskomst som fortolkningsbidrag | 15 |
| 1.5.2. Retspraksis og administrativ praksis | 17 |
| 1.5.2.1 Højesteret | 17 |
| 1.5.2.2. Landsretten | 17 |
| 1.5.2.3 Byretten | 18 |
| 1.5.2.4 Landsskatteretten | 18 |
| 1.5.3. Cirkulærer | 19 |
| 1.5.4 Den juridiske vejledning..... | 19 |
| 1.5.5. Retsslitteratur..... | 20 |
| 1.6 Afgrænsning..... | 20 |
| 1.7 Internationalt farvand..... | 22 |
| 2. Ligningslovens § 33 A..... | 22 |
| 2.1. Ligningslovens § 33 A, stk. 1 | 23 |
| 2.1.1. Den nuværende formulering | 23 |
| 2.1.2. Den historiske udvikling..... | 24 |
| 2.1.3. Betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1 | 25 |
| 2.1.3.1. Fuld skattepligtig..... | 26 |
| 2.1.3.2. Mindst 6 måneder..... | 26 |
| 2.1.3.3. 42-dages afbrydelse | 27 |
| 2.2. Ligningslovens § 33 A, stk. 3 | 29 |
| 2.2.1. Den nuværende formulering | 29 |
| 2.2.2. Den historiske udvikling | 29 |
| 2.3. Lempelsesformer og subsidiær beskatningsret..... | 31 |
| 2.3.1. Creditmetoden..... | 31 |

| | |
|--|----|
| 2.3.1.1. Matching credit..... | 32 |
| 2.3.2. Ekseptionsmetoden | 32 |
| 2.3.3. Subsidiær beskatningsret..... | 33 |
| 3. Hvorfor findes der dobbeltbeskatningsoverenskomster..... | 34 |
| 3.1. Delkonklusion..... | 36 |
| 4. Anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster..... | 37 |
| 4.1. Omfattede personer og skatter | 37 |
| 4.2. Geografisk anvendelsesområde..... | 38 |
| 4.3. Domicilland | 39 |
| 4.4. Kildeland | 41 |
| 4.5. Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 15..... | 42 |
| 4.5.1. Lønindkomst..... | 42 |
| 4.5.2. Lønindkomst ved international trafik | 43 |
| 4.5.2.1. International trafik..... | 44 |
| 4.6. Andre indkomster | 45 |
| 4.7. Anvendelsesområdet for de enkelte artikler..... | 47 |
| 4.8. Delkonklusion..... | 48 |
| 5. Kildeland..... | 50 |
| 5.1. SKM.2018.60.HR | 51 |
| 5.2. SKM.2019.536.LSR | 53 |
| 5.3. SKM.2018.437.VLR | 54 |
| 5.4. Tfs 1997,364 | 55 |
| 5.5. Delkonklusion..... | 55 |
| 6. Anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster ved fortolkning af ligningslovens § 33 A, stk. 3..... | 57 |
| 6.1. Halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3..... | 57 |
| 6.2. Ingen indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst..... | 58 |
| 6.3. Subsidiær beskatningsret..... | 59 |
| 6.5. Arbejde udført i internationalt farvand | 60 |
| 6.5.1. Argumenter for og imod brugen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land | 63 |
| 6.5.1.1. Argumenter for | 63 |
| 6.5.1.2. Argumenter imod..... | 64 |
| 6.6. Delkonklusion..... | 66 |
| 7. Konklusion..... | 68 |
| 8. Litteraturliste | 75 |

| | |
|-----------------------------------|----|
| 8.1. Love og bekendtgørelser..... | 75 |
| 8.2. Domme og afgørelser | 75 |
| 8.3. Forarbejder | 76 |
| 8.4. Cirkulærer | 76 |
| 8.5. Litteratur | 76 |
| 8.6. Andet..... | 77 |

1. Indledning

De fleste indkomster, hvor end de måtte opstå, bliver beskattet i mindst ét land. Nogle indkomster vil flere lande beskatte, mens der også er nogle indkomster, som ingen lande vil, eller kan beskatte. En særlig problemstilling opstår, når flere lande vil beskatte samme indkomst, da dette er til stor ulempe for den person, som modtager indkomsten. Når flere lande vil beskatte samme indkomst med sammenlignelige skatter, er der tale om international dobbeltbeskatning.¹ Dobbeltbeskatning vil have ødelæggende virkning på incitamentet til grænseoverskridende samhandel og mobilitet, hvorfor det er særdeles uønsket.²

Grundet den øget internationalisering og større mobilitet af arbejdskraft er det naturligt, at der også opstår flere skatteretlige problemer, som har international karakter.³ I Danmark har vi indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster for at løse nogle af disse internationale skatteretlige problemer, men der er også indsat danske interne regler, som kan afhjælpe eller i hvert fald mindske den negative effekt af, at samme indkomst bliver beskattet i flere lande.

Omvendt er det alt andet lige særdeles gunstigt for en person, som modtager en indkomst, hvis denne indkomst ikke bliver beskattet i noget land. Dette er dog til stor ulempe for f.eks. Danmark, der som velfærdsstat bygger på et relativt højt skattetryk.⁴ En person som ikke svarer skat af sin indkomst, vil ikke i samme omfang bidrage til den fælles betaling, som er nødvendig, førend et velfærdssamfund fungerer. Derfor forsøges det ofte at begrænse de situationer, hvor en indkomst kan modtages skattefrit. Dette kan ligeledes begrænset ved brug af enten dobbeltbeskatningsoverenskomster eller ved brug af et lands interne skatteregler.

Til trods for dette vil der uundgåeligt være situationer, hvor Danmark ikke kan beskatte en indkomst grundet interne regler, samtidig med at indkomsten ikke bliver beskattet i et andet land. Dette kaldes dobbelt ikke-beskatning. Dobbelt ikke-beskatning forsøges opnået af nogle personer og selskaber gennem international skatteplanlægning, hvor de bevidst udnytter de

¹ Vil blot blive omtalt som dobbeltbeskatning herefter.

² Jf. *Ekkehart Reimer* m.fl., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4. udgave, volume 1, Kluwer Law International, 2015, s. 1

³ Jf. *Aage Michelsen* m.fl., *International skatteret*, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2017, s. 31

⁴ Jf. *Aage Michelsen* m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, 18. udgave, Djøf Forlag, 2019, s. 49

huller, der må være mellem samspillet af nationale regler og dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁵ Der er dog også personer, som opnår dobbelt ikke-beskatning, uden at dette skyldes skatteplanlægning, men som blot er begrundet i det sted og under de omstændigheder, hvor deres arbejde naturligt bliver udført.

Den danske interne lempelsesregel i ligningslovens § 33 A, stk. 1 er en af de regler, som kan føre til dobbelt ikke-beskatning for lønmodtagere. Dobbelt ikke-beskatning ved anvendelse af denne regel er forsøgt begrænset ved indsættelse af ligningslovens § 33 A, stk. 3, men bestemmelsen kan ikke ophæve alle dobbelt ikke-beskatningssituationer, som ligningslovens § 33 A, stk. 1 skaber. Det er derfor relevant at fastslå, i hvilke situationer at ligningslovens § 33 A, stk. 3 faktisk kan benyttes, således dobbelt ikke-beskatning undgås, og i hvilke situationer bestemmelsen ikke kan anvendes, hvorfor det er muligt for en lønmodtager at modtage en indkomst, som eventuelt ikke beskattes i noget land.

1.2. Problemstilling

Ligningslovens § 33 A, stk. 1 er en lempelsesbestemmelse, hvorefter en person, der er fuldt skattepligtig til Danmark, og som udfører arbejde uden for Danmark, kan opnå fuld lempelse af den danske skat, som forholdsmæssigt falder på indkomst knyttet til arbejdet udført i udlandet. Der kan dog kun opnås halv lempelse af den danske skat, såfremt en dobbeltbeskatningsoverenskomst tildeler Danmark beskatningsretten, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3. Ofte er det problemfrit at vurdere hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst, der skal anvendes til fordelingen af beskatningsret mellem Danmark og det andet land. Der opstår dog tvivl, når en person udfører arbejde i internationalt farvand, eller et andet sted, som ikke er omfattet af noget lands territorium. I en sådan situation er det uklart om der overhovedet er en dobbeltbeskatningsoverenskomst der finder anvendelse, og i så fald, hvilken.

Det er relevant at undersøge, om de dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået alle finder anvendelse for en person, som er fuldt skattepligtig til Danmark, uanset om den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst umiddelbart virker uvæsentlig for den pågældende situation. Hvis dette er tilfældet, vil der højst sandsynligt altid være en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der tildeler Danmark beskatningsretten for en til Danmark

⁵ Jf. *Aage Michelsen* m.fl., *International skatteret*, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2017, s. 56

fuldt skattepligtig person, hvorfor denne altid blot vil opnå halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Dette har næppe været hensigten med ligningslovens § 33 A.

Formålet med denne afhandling er at belyse anvendelsesområdet af dobbeltbeskatningsoverenskomster ved fortolkning af ligningslovens § 33 A, herunder at undersøge, om der er forskel på anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne overordnet, og anvendelsesområdet af dobbeltbeskatningsoverenskomster isoleret set i relation til ligningslovens § 33 A, samt afvejning af argumenter for at kun dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdslandet kan anvendes eller at også dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land kan anvendes. I relation til denne afvejning beskrives hvilken konsekvens de to muligheder vil have for fiskere, som fisker i internationalt farvand.

1.3. Problemformulering

Hvad er anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster ved fortolkning af ligningslovens § 33 A, stk. 3, herunder med særlig fokus på fiskere som fisker i internationalt farvand?

1.4. Metode

Ved udarbejdelsen af en juridisk afhandling er det fra start vigtigt at fastslå hvilken metode, der skal benyttes til at undersøge en problemstilling. Metoden afgør tilgangen samt forudsætningerne for resultatet, og metoden bør følges konsekvent gennem hele specialet, således specialets resultater er i overensstemmelse med den videnskabsteori, som metoden bygger på.

Den valgte metode for dette speciale bygger på retsdogmatikken. Ved retsdogmatikken forsøges gældende ret at blive beskrevet og analyseret. Metoden beskrives nærmere straks nedenfor.

1.4.1. Retsdogmatisk metode

Da formålet med dette speciale er at beskrive gældende ret, anvendes den retsdogmatiske metode. Den retsdogmatiske metode bruges til at fastslå retstilstanden for et juridisk område. Metoden er tæt forbundet med den praktiske anvendelse af reglerne, hvorfor det er nødvendigt at forholde sig til retskilder og fortolkningsprincipper.⁶ Ved den teoretiske tilgang til den retsdogmatiske metode bør retsreglerne analyseres og beskrives, men metoden skal ikke bruges til at løse en konkret konflikt. Der er dog ikke noget til hinder for, at der bidrages med nye og relevante perspektiver, eller at der i specialet forholdes til en hypotetisk eller faktisk konflikt, for at præcisere en retlig tvivl.⁷ Modsat domstolene er der ved brug af den retsdogmatiske metode ikke beslutningstvung, den retlige tvivl bør derfor belyses med henblik på at afdække de forskellige opfattelser af området. Det er således ikke problematisk, at der er usikkerhed om retstilstanden ved udfærdigelsen af en afhandling, det er blot en nødvendighed at denne usikkerhed beskrives, når den retsdogmatiske metode benyttes.

I dette speciale analyseres et område, hvor der endnu ikke er en fast retspraksis, men hvor der verserer sager, hvorefter retstilstanden forhåbentligt bliver klarlagt. I specialet vil forskellige betragtninger og hensyn blive gennemgået objektivt, så den retlige tvivl på området bliver belyst bedst muligt. Domme, der har en eller flere fællesnævnerne med problemstillingen i dette speciale, benyttes til at få en forståelse af den praktiske anvendelse af især ligningslovens § 33 A, men også øvrige regler, f.eks. udvalgte artikler i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Med specialet ønskes det at bruge den retsdogmatiske metode til at bidrage med et nyt perspektiv af et endnu ikke klarlagt retsområde af en regel, som ellers er ofte praktisk benyttet og beskrevet i retslitteraturen.

1.5. Kilder og fortolkning

Det er ved brug af den retsdogmatiske metode nødvendigt at forholde sig kritisk til de kilder, som anvendes til udfærdigelsen af specialet. Det er vigtigt at være bevidst om, at kilderne kan

⁶ Jf. *Carsten Munk-Hansen*, *Retsvidenskabsteori*, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 204 f.

⁷ Jf. *Carsten Munk-Hansen*, *Retsvidenskabsteori*, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 205

have forskellig retskildeværdi, hvorfor værdien af de kilder som er benyttet i dette speciale, vil blive gennemgået nedenfor.

Loven er en af de kilder, der benyttes i dette speciale. Når lovens enkelte bestemmelser og som helhed skal forstås, er det vigtigt at fortolke i overensstemmelse med de fortolkningsprincipper, som er fastsat i et retssystem. Det er dermed af betydning om dette retssystem skal anses som nationalt eller internationalt, da dette vil have betydning for de fortolkningsprincipper, som er gældende. Fortolkning af den lovgivning, som benyttes i dette speciale, vil blive gennemgået straks efter nedenstående afsnit om lovgivningens retskildeværdi.

1.5.1 Lovgivning

Loven må anses som den øverste retskilde, forstået på den måde, at hvis der findes en lovbestemmelse, som tydeligt afgør et retsspørgsmål, kan dette ikke tilsidesættes af domstolene.⁸ Der opstår sjældent tvivl, hvis lovgivningen er meget klar i sin ordlyd.

Lovene er opbygget hierarkisk, således at grundloven er øverst, og ingen anden lov må stride imod denne. Bekendtgørelser, som er regler der kun kan udstedes med hjemmel i lov, kan ikke stride imod nogen lov, i så fald vil loven gå forud for bekendtgørelsen.

Til brug for dette speciale er især den danske interne lempelsesbestemmelse i ligningslovens § 33 A behandlet. Derudover er nogle af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster behandlet, som er en del af folkeretten. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er implementeret i dansk ret, og kan derfor påberåbes af de personer, som er omfattet af overenskomsten.⁹ Der er dog forskel på, hvordan de "almindelige" danske, interne love skal fortolkes, sammenlignet med dobbeltbeskatningsoverenskomster, som bygger på traktatretten og skal fortolkes herefter.

⁸ Jf. *Carsten Munk-Hansen*, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 255

⁹ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., Skatteretten 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 33

1.5.1.1. Fortolkning af intern lovgivning

Ved fortolkning af dansk intern ret bruges som udgangspunkt altid ordlydsfortolkning til at fastlægge reglens udstrækning og konsekvens.¹⁰ Ordlydsfortolkning betyder den naturlige sproglige betydning af loven, som skal forstås i en juridisk kontekst. Derudover må lovens formål også have stor betydning ved fortolkning af reglerne.¹¹ Dette formål kan ofte forstås ud fra lovens forarbejder, og i dette speciale er lovens forarbejder benyttet flere gange til at fortolke ligningslovens § 33 A.

Ved fastlæggelse af en regels udstrækning kan der benyttes præciserende, udvidende eller indskrænkende fortolkning. Ved præciserende fortolkning bliver udstrækningen af reglen ud fra dens ordlyd præciseret, men ikke indskrænket eller udvidet. Ved udvidende fortolkning udvides reglens anvendelsesområde, hvorfor der er mere omfattet af reglen, end der ellers naturligt måtte være ud fra ordlyden. Indskrænkende fortolkning er modsat en fortolkning, hvor anvendelsesområdet indskrænkes, hvorfor færre tilfælde vil være omfattet af reglen.¹² Indskrænkende fortolkning anvendes f.eks. hvis lovens ordlyd måtte omfatte tilfælde, som det ikke har været mening fra lovgivers side, skulle være omfattet.

1.5.1.2 Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dobbeltbeskatningsoverenskomster er folkeretligt bindende traktater, som betyder aftaler indgået mellem to eller flere lande. Ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster skal de folkeretlige fortolkningsprincipper derfor benyttes.¹³ Grundet det internationale aspekt en dobbeltbeskatningsoverenskomst har, er det ikke hensigtsmæssigt, hvis hvert land kun fortolker overenskomsterne i overensstemmelse med de fortolkningsprincipper, der benyttes ved landets interne regler. Dette ville ikke give en ensartet fortolkning af bestemmelserne, og dermed en mindre ensartethed ved afgørelser hvor sagernes

¹⁰ Jf. *Carsten Munk-Hansen*, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 298

¹¹ Jf. *Carsten Munk-Hansen*, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 304

¹² Jf. *Carsten Munk-Hansen*, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 294 ff.

¹³ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., Skatteretten 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 33

omstændigheder ellers var sammenlignelige.¹⁴ Derfor fortolkes dobbeltbeskatningsoverenskomsterne som det klare udgangspunkt i henhold til Wienerkonventionen, også af lande som ikke har ratificeret denne konvention.¹⁵ Dette betyder, at dobbeltbeskatningsoverenskomster blandt andet skal fortolkes i god tro, og må ikke være klart urimeligt. Ligesom ved fortolkning af dansk intern ret har ordlyden stor betydning for fortolkning, jf. Wienerkonventionens art. 31, stk. 1. Ved dobbeltbeskatningsoverenskomster skal "den almindelige betydning af ordet" forstås i en juridisk kontekst, hvor der kan lægges vægt på aftalelandenes indbyrdes og sædvanlige forståelse af ordet.¹⁶

Ved fortolkning af overenskomsterne er formålet og hensigten med bestemmelserne samt overenskomstens forarbejder ligeledes relevant, jf. Wienerkonventionens art. 31, stk. 2 og stk. 4, men også efterfølgende aftaler og praksis er relevant, jf. art. 31, stk. 3. Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst er udformet i to eller flere sprog, har begge/alle sproglige versioner lige stor gyldighed ved fortolkning, jf. Wienerkonventionens art. 33, stk. 1. Hvis de forskellige sprogversioner fører til forskellige betydninger, skal den betydning, som stemmer overens med overenskomsten hensigt og formål, lægges til grund, jf. Wienerkonventionens art. 33, stk. 4. Der står ikke noget i Wienerkonventionen om, at der skal inddrages andre landes praksis som fortolkningsbidrag, og selvom en brug af sådan nok ville give en mere international ensartet fortolkning, kan det f.eks. for domstole være svært at gennemskue, om udtryk og skattepraksis fra ét land direkte kan overføres til et andet.¹⁷

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne henviser enkelte steder til nationale regler, og i sådanne tilfælde skal disse regler fortolkes i overensstemmelse med de nationale fortolkningsprincipper, ikke fortolkningsprincipperne som følger af Wienerkonventionen.¹⁸ Hvis de nationale regler skal benyttes, skal et udtryk forstås i overensstemmelse med det

¹⁴ Jf. *Ekkehart Reimer* m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udgave, volume 1, Kluwer Law International, 2015, s. 36

¹⁵ Jf. *Ekkehart Reimer* m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udgave, volume 1, Kluwer Law International, 2015, s. 37. Danmark har ratificeret denne konvention.

¹⁶ Jf. *Ekkehart Reimer* m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udgave, volume 1, Kluwer Law International, 2015, s. 39

¹⁷ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., Skatteretten 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 46 f.

¹⁸ Jf. *Ekkehart Reimer* m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udgave, volume 1, Kluwer Law International, 2015, s. 44

lands skatteretlige lovgivning, som anvender den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. OECD's modeloverenskomst (2017-versionen) art. 3, stk. 2. Dette er også tilfældet for begreb, som ikke direkte eller indirekte følger af overenskomsten. Ved brug af den interne skatteret må der som udgangspunkt bruges en dynamisk fortolkning, hvilket betyder, at også den gældende interne skatteret skal bruges, ikke kun skattelovgivningen fra tidspunktet for dobbeltbeskatningsoverenskomstens indgåelse.¹⁹

I specialet er dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande behandlet flere steder. Denne overenskomst er en multilateral aftale, hvilket betyder, at aftalen er indgået mellem flere end to parter, modsat de øvrige dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået af Danmark.²⁰ Denne dobbeltbeskatningsoverenskomst skal dog fortolkes på samme måde som de øvrige overenskomster.

Det fremgår ikke entydigt, hvordan forholdet er mellem nationale regler og de folkeretlige regler, såfremt de er modstridende, eller i hvert fald ikke stemmer overens. Det er dog utvivlsomt, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke kan ændre eller tilsidesætte internt dansk ret, medmindre der er specifik hjemmel til dette i den danske ret, ligesom at den ikke kan udvide dansk beskatningsret, jf. den gyldne regel. Reglerne finder anvendelse sideløbende, og hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke regulerer et ellers skatteretligt internationalt forhold, må de danske interne regler anvendes i stedet.²¹

Dobbeltbeskatningsoverenskomster kan dog begrænse dansk beskatningsret. Det er nærmest en selvfølge at en overenskomst, som har som overordnet mål at ophæve dobbeltbeskatning, er nødt til at begrænse mindst ét lands interne beskatningsregler. Dette er ikke modstridende med den gyldne regel, som blot foreskriver, at der skal være hjemmel, førend der kan pålignes en skat, og dermed ikke at denne hjemmel ikke kan begrænses. En begrænsning af dansk beskatningsret kommer næppe nogen dansk skattepligtig person til ulempe. I praksis begrænses den danske beskatningsret ved, at Danmark skal helt eller delvist lempe den danske skat.

¹⁹ Jf. OECD's kommentarer (2017-versionen) til art. 3, punkt 11.

²⁰ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 32

²¹ Jf. *Aage Michelsen* m.fl., *International skatteret*, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2017, s. 33

Det strider ligeledes ikke imod den gyldne regel, at lande har interne regler, hvor beskatning udløses grundet udfaldet af fordeling af beskatningsretten efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Danmark har flere af sådanne bestemmelser, bl.a. i form af ligningslovens § 33 A, stk. 3. Dette er accepteret fordi det udtrykkeligt fremgår af bestemmelsen, at der ønskes at fravige den gyldne regel.²²

1.5.1.3. OECD's modeloverenskomst som fortolkningsbidrag

De fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster som Danmark har indgået, bygger på modeloverenskomsten udarbejdet af OECD's Committee on Fiscal Affairs samt kommentarerne hertil.²³ Modeloverenskomsten bruges derfor i stort omfang til fortolkning af de faktiske indgåede overenskomster, til trods for at OECD's modeloverenskomst ikke er et retligt grundlag men blot en model.²⁴ Det kan endda ses direkte i afgørelser, at domstole benytter OECD's modeloverenskomst samt kommentarerne hertil som fortolkningsbidrag til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, f.eks. i SKM.2018.60.HR hvor Højesteret anvendte modeloverenskomsten til at fastlægge begrebet international trafik i art. 15, stk. 3.²⁵ OECD's modeloverenskomst har således stor fortolkningsmæssig værdi, og bidrager til en mere harmoniseret fortolkning.

Når modeloverenskomsten benyttes til at fortolke de faktiske indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, opnås en mere ensartet fortolkning på tværs af landene.²⁶ OECD's modeloverenskomst og dens kommentarer er i høj grad også accepteret som fortolkningsbidrag, fordi den i noget omfang giver udtryk for international skattepraksis.²⁷ OECD's modeloverenskomst kan dog ikke benyttes i samme omfang som

²² Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 36

²³ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 32

²⁴ Jf. *Ekkehart Reimer* m.fl., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4. udgave, volume 1, Kluwer Law International, 2015, s. 46 f.

²⁵ Denne dom er gennemgået i afsnit 4.5.2.1 og 5.1.

²⁶ Jf. *Ekkehart Reimer* m.fl., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4. udgave, volume 1, Kluwer Law International, 2015, s. 45

²⁷ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 51

fortolkningsbidrag, hvis den konkrete bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er i overensstemmelse med modellen.²⁸

Den nyeste version af OECD's modeloverenskomst udkom i 2017. De fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster er dog indgået før 2017, og det er ikke altid enighed om hvilken version af OECD's modeloverenskomst, der skal benyttes som bidrag til fortolkning af de ældre overenskomsters bestemmelser.

På den ene side taler det for at en version, som ikke var udkommet på tidspunktet for indgåelse af overenskomsten, ikke kan benyttes som fortolkningsbidrag, da denne ikke har været en del af grundlaget for aftaleindgåelsen. På den anden side opnås der en mere dynamisk fortolkning af reglerne, så reglerne tilpasses forhold, der ikke tidligere var aktuelle, hvis den nyeste version af OECD's modeloverenskomst benyttes.²⁹

Mange af de bestemmelser og kommentarer som er i den nyeste versioner af OECD's modeloverenskomst, er blot præcisering af en allerede fastslået fortolkning af de ældre versioner, hvorfor det kan være fordelagtigt at benytte den nyeste version som fortolkningsbidrag. Det er kun, hvis den nyeste version indeholder bestemmelser, som ændrer den tidligere retstilstand, at det vil være problematisk at anvende denne til fortolkning af regler, som er indgået på anden baggrund, og som aftalelandene havde tiltænkt skulle have den dagældende betydning. I så fald skal den nyeste version ikke benyttes som fortolkningsgrundlag.

På baggrund af ovenstående benyttes både den version af modeloverenskomsten, som har dannet baggrund for indgåelse af den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst, til fortolkning, men ligeledes den nyeste modeloverenskomst fra 2017, såfremt denne blot præciserer den tidligere models indhold. Når dobbeltbeskatningsoverenskomster gennemgås overordnet uden reference til en konkret indgået overenskomst, benyttes nyeste modeloverenskomsten fra 2017, da det ellers vil være tilfældigt hvilken af de ældre versioner, som skal lægges til grund.

²⁸ Jf. *Ekkehart Reimer* m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udgave, volume 1, Kluwer Law International, 2015, s. 48

²⁹ Jf. *Ekkehart Reimer* m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udgave, volume 1, Kluwer Law International, 2015, s. 48 f.

1.5.2. Retspraksis og administrativ praksis

Som tidligere beskrevet er den retsdogmatiske metode tæt forbundet med retspraksis, da retspraksis i høj grad er med til at fastlægge den gældende retstilstand. Tidligere afsagte domme og afgørelser får betydning for fremtidige, eftersom borgerne i et retssamfund har ret til en forudsætning om at blive behandlet ligeligt.³⁰ To afgørelser bør dermed alt andet lige få samme resultat, hvis de bygger på samme forudsætninger. Domstolene er dog ikke den lovgivende magt, og kan derfor kun fastlægge anvendelsesområdet for de i forvejen eksisterende regler, ikke skabe nye regler og love.³¹ Der er forskel på betydningen af en afgørelse, alt efter hvilken instans der afgør sagen. Derfor vil de forskellige instansers betydning for værdien af afgørelser blive gennemgået herunder.

1.5.2.1 Højesteret

Højesteret er, som navnet antyder, den højeste instans inden for danske domstole. Højesteret varetager kun ankesager af principiel karakter. Dermed kan Højesteret aldrig være første instans. En dom afsagt af Højesteret vil være bestemmende for fremtidige sager, og by- og landsretten skal efterfølgende dømme i overensstemmelse med Højesterets afgørelse.³² Det samme skal administrative myndigheder. Højesterets afgørelser er dermed de afgørelser, som vægter tungest i forhold til fastsættelse af en regels anvendelsesområde.

Der er dog få sager, som bliver behandlet af Højesteret, og derfor vil der kun i begrænset omfang være behandlet afgørelser fra denne instans i dette speciale.

1.5.2.2. Landsretten

Landsretten vil ofte være den eneste mulige ankeinstans, hvorfor de fleste sager endelig afgøres her, såfremt sagen bliver anket ved byretten.³³ Dette er begrundet i, at der i Danmark som hovedregel kun kan ankes en afgørelse afsagt af en domstol én gang. Et fåtal af sager anlægges ved landsretten som første instans, som derefter kan ankes til Højesteret.

³⁰ Jf. *Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 315 f.*

³¹ Jf. *Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 320*

³² Jf. *Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 318*

³³ Jf. *Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 317 f.*

Landsrettens afgørelser kan siges at være over byretten hierarkiske men under Højesteret. I de tilfælde hvor landsretten er sidste instans, må landsrettens afgørelse være med til at fastlægge retstilstanden for det pågældende område.

1.5.2.3 Byretten

Langt de fleste retssager anlægges ved byretten. En dom afsagt af byretten kan hverken forpligte lands- eller Højesteretten, og byretten skal derfor ses som nederst i de danske domstoles hierarki.³⁴ Dette betyder ikke, at en byretsdom nødvendigvis er forkert og langt fra altid ankes, hvorfor også en byretsdom kan bruges til fortolkning af en regel og fastlæggelse af retstilstanden.

1.5.2.4 Landsskatteretten

Landsskatteretten er et uafhængigt nævn, som er omfattet af Skatteministeriet, hvor medlemmerne er udnævnt af Folketinget og skatteministeren, jf. skatteforvaltningslovens § 12, stk. 3.

Landsskatteretten afgør blandt andet klager over Told- og Skatteforvaltningens afgørelser, samt skatterådets afgørelser, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1 og 2. Landsskatteretten er et nævn, ikke en domstol, men landsskatterettens afgørelser kan afprøves ved en domstol, jf. skatteforvaltningslovens § 48, stk. 1. En afprøvelse af en afgørelse fra Landsskatteretten ved en domstol anses ikke som en anke, hvorfor det er muligt at anke en domstolsafgørelse til højere instans efterfølgende. En afgørelse fra Landsskatteretten, som ikke er afprøvet af en domstol, må anses som en del af gældende ret, såfremt den ikke strider mod tidligere afsagte domme.

Eftersom mange af de skatteretlige afgørelser enten slutter ved landsskatteretten, eller bliver behandlet af en domstol, hvor Landsskatterettens begrundelse bliver vurderet, er afgørelser herfra naturligt en del af den retspraksis, som behandles i dette speciale. På trods af at Landsskatteretten ikke er en domstol, må værdien af dets afgørelser ikke undervurderes, eftersom nævnet er specialiseret på det skatteretlige område.

³⁴ Jf. *Carsten Munk-Hansen*, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 317 f.

1.5.3. Cirkulærer

I specialet benyttes ligningslovscirkulæret som bidrag til fortolkning af ligningslovens § 33 A. Et cirkulære er en generel tjenestebefaling til underordnede myndigheder, som forpligter den myndighed, som cirkulæret er udstedt til.³⁵ Et cirkulære kan ikke binde domstolene, men en domstol kan efterprøve cirkulærets indhold. Et cirkulære er ikke direkte bindende over for borgere, og som udgangspunkt kan en borger ikke påberåbe sig rettigheder i henhold til cirkulæret, men hvis andre borgere er blevet behandlet i henhold til cirkulæret, kan en borger være berettiget til at have en forventning om at blive behandlet ensartet af hensyn til ligheds- og indretningssynspunkter.³⁶ Et cirkulære kan nok kun anses som en retskilde for forvaltningen, men har alligevel betydning for borgerens forståelse af de gældende regler. Det er endda set, at domstole henviser til et cirkulære, hvorfor cirkulærer må anses som at have nogen grad af retskildemæssig værdi.³⁷ Af samme årsag er ligningslovscirkulæret benyttet som fortolkningsbidrag og til at opnå en forståelse af, hvordan forvaltningen forstår de gældende regler i ligningsloven § 33 A. Det gældende ligningslovscirkulære er fra 1996, og eftersom der ikke har været anledning til at udstede et nyt cirkulære, må cirkulærets indhold være i overensstemmelse med gældende ret. Dette fører til, at borger alligevel i høj grad kan støtte ret på indholdet af ligningslovscirkulæret.

1.5.4 Den juridiske vejledning

Skatteforvaltningens opfattelse af den gældende administrative praksis kan findes i Den juridiske vejledning, og vejledningen skal som anses som bindende for forvaltningen selv.³⁸ Borgere og virksomheder kan støtte ret på Den juridiske vejledning, eftersom vejledningen er udtryk for gældende administrativ praksis, med mindre den klart og tydeligt er modstridende mod højere rangerende retskilder, jf. Den juridiske vejledning 2022-1, A.A.7.1.3. Den juridiske vejledning kan ikke binde domstolene, men beskriver ofte tidligere afgørelser og domme,

³⁵ Jf. *Carsten Munk-Hansen*, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 338

³⁶ Jf. *Carsten Munk-Hansen*, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 339

³⁷ Jf. *Carsten Munk-Hansen*, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 339, som henviser til U.2014.571.H

³⁸ Jf. Den juridiske vejledning 2022-1, om den juridiske vejledning, bindende virkning

hvorfor den kan benyttes til at forstå gældende administrativ- og retspraksis. Den juridiske vejledning er benyttet i specialet både som bidrag til at forstå gældende ret, men også til at fastslå Skatteforvaltningens opfattelse af relevante regler, herunder især ligningslovens § 33 A.

1.5.5. Retslitteratur

Retslitteratur kan ikke anses som en retskilde, da det blot er en beskrivelse af forfatterens holdning til det pågældende retlige område.³⁹ Til trods for at retslitteratur ikke skal anses som en egentlig retskilde, kan det bruges til at finde forskellige eller ensartede holdninger og teser om et specifikt eller overordnet emne.

Retslitteraturen bygger ofte på retspraksis og videnskabelige resultater, hvorfor litteraturen skaber et overblik og forståelse for de faktiske retskilder. Til brug for dette speciale er der benyttet både dansk og international retslitteratur til at belyse den internationale karakter, som specialets problemstilling har. Den benyttede retslitteratur er almindelig anerkendt, og benyttes blandt andet til undervisningsbrug, hvilket indikerer at materialet overordnet er accepteret som retvisende.

1.6 Afgrænsning

For at kunne fokusere på og behandle den relevante problemstilling i specialet er det nødvendigt at afgrænse specialets omfang. Specialet tager overordnet udgangspunkt i ligningslovens § 33 A, men den primære fokus er på bestemmelsens stk. 1 og stk. 3, hvorfor de øvrige stykker i bestemmelsen ikke vil blive behandlet. Dette betyder blandt andet, at reglerne for offentlige ansatte ikke er behandlet. Derudover er begrebet "løn" i ligningslovens § 33 A, stk. 1 ikke behandlet dybdegående, da forståelse af begrebet ikke har væsentlig relevans for problemstillingen, samt grundet begrænsning af sideantal.

Specialet behandler kun fysiske personers indkomst for personligt arbejde, hvorfor der ikke tages stilling til forhold omkring selskaber eller fast driftssted. Det er kun indkomstskat der behandles, da det er denne type skat ligningslovens § 33 A omhandler. Formueskat behandles dermed ikke, til trods for denne skat er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

³⁹ Jf. Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 372 f.

generelt. Dette er også begrundet i, at der som udgangspunkt ikke pålægges formueskat i Danmark.⁴⁰

I specialet behandles anvendelsesområdet af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Til dette inddrages flere artikler fra OECD's modeloverenskomst samt artikler fra udvalgte dobbeltbeskatningsoverenskomster, f.eks. dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem de nordiske lande. Det er kun de artikler, som er relevante for problemstillingen om anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster, herunder i kontekst med ligningslovens § 33 A, som inddrages. Dette er overordnet artiklerne i kapitel I om anvendelsesområde, samt kapitel II som indeholder definitioner, men også særligt art. 15 da denne fordeler beskatningsretten for lønindkomst mellem aftalelandene. Art. 21 inddrages som tydeliggørelse af anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster generelt.

Art. 8, som handler om fortjeneste ved skibs- og luftfartsvirksomhed i international trafik, er ikke behandlet i specialet, til trods for international trafik er genstand for behandling flere steder. Dette skyldes, som allerede beskrevet, at specialets udgangspunkt er fysiske personers indkomst for personligt arbejde.

I specialet er den særlige DIS-indkomst, som nogle sømænd kan modtage, ikke behandlet. Hvis en sømand modtager DIS-indkomst, vil denne blive beskattet efter de gunstige regler herfor, og ligningslovens § 33 A vil ikke være relevante for denne.⁴¹

På trods af at nogle dobbeltbeskatningsoverenskomster bygger på, eller i hvert fald benytter nogle principper fra FN's modeloverenskomst, er det overordnet kun OECD's modeloverenskomst, som benyttes i specialet. Dette skyldes, at langt størstedelen af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster er baseret på OECD's modeloverenskomst.

I specialet er der kun benyttet dansk skatteretlig retspraksis. Dette skyldes delvist, at der i Wienerkonventionen ikke direkte står, at der skal benyttes andre landes retspraksis til fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det skyldes også at det er mere vanskeligt

⁴⁰ Ud over ejendomsværdiskat, som kan anses som en formueskat.

⁴¹ Der er dog inddraget afgørelser, hvor DIS-indkomst er involveret, men dette er tilfældigt.

at komme i besiddelse af relevant retspraksis fra andre lande, og grundet den sproglige barrierer der må være ved forståelsen af retspraksis fra især ikke-engelsktalende lande.

1.7 Internationalt farvand

Begrebet internationalt farvand er benyttet adskillige gange i dette speciale. For at sikre at begrebets betydning giver mening i specialets kontekst, vil det blive fastslået her.

Alle lande, som har kyster, har ret til at fastlægge et område på op til 12 sømil ud fra landets kyster som deres territorialfarvand, jf. FN's havretskonvention, art. 3. Dette farvand har landet fuld jurisdiktion over. Uden for disse zoner er det åbne hav.⁴² Det åbne hav kan intet land gøre krav på, og det er frit for alle til at sejle i, fiske i, flyve hen over osv. Det er dette åbne hav, som betegnes som internationalt farvand. Når begrebet bruges i dette speciale, menes der altså farvand, som ikke er omfattet af noget lands territorium og jurisdiktion, jf. FN's havretskonvention, art. 89.

Begrebet må ikke sammenblandes med begrebet "*international trafik*", som er beskrevet i afsnit 4.5.2.1. International trafik foregår ofte i internationalt farvand, men er en betegnelse for typen af arbejdet, ikke nødvendigvis stedet for arbejdets udførelse, og beskatningsretten for arbejde ombord på et fartøj, som er i international trafik, er særskilt fastlagt i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

2. Ligningslovens § 33 A

For at kunne belyse problemstillingen angående anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster i sammenhæng med ligningslovens § 33 A, vil bestemmelsens stk. 1 og stk. 3 blive gennemgået her. Bestemmelsen vil blive gennemgået med fokus på dens nuværende formulering, dens historiske udvikling og nogle af de krav, som skal være opfyldt, førend bestemmelsen finder anvendelse. Den historiske udvikling giver en

⁴² Med modifikation af eksklusive økonomiske zoner, som kan udstrækkes til 200 sømil ud for et lands kyst. Landet har her eksklusiv ret til efterforskning og udnyttelse af ressourcer for dette område, men ikke fuld jurisdiktion over området, jf. FN's havretskonvention, art. 55-57.

forståelse af formålet med indsættelsen og ændringerne af bestemmelserne, som er vigtig for den senere fortolkning i henhold til opgavens problemstilling.

2.1. Ligningslovens § 33 A, stk. 1

I Danmark er der indført interne regler, hvorved det er muligt at opnå lempelse af den danske skat på indkomst optjent i udlandet. Dette kan være en fordel, f.eks. hvis lønindkomsten er optjent i et land, hvormed Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, således der stadig kan opnås lempelse af den danske skat uden brug af en overenskomsts regler. Den nok mest gunstige, danske interne lempelsesregel for lønindkomst findes i ligningslovens § 33 A. Såfremt lønindkomsten både er omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst og ligningslovens § 33 A, må den skattepligtige vælge mellem, om denne vil benytte overenskomstens lempelsesmulighed eller den danske interne lempelsesmulighed. Den skattepligtige person kan vælge den mest gunstige regel, men kan altså ikke opnå lempelse efter begge regelsæt.⁴³

2.1.1. Den nuværende formulering

Den nuværende formulering af ligningslovens § 33 A, stk. 1 giver en til Danmark fuldt skattepligtig person muligheden for at få lempet den danske skat, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst, hvis personen opholder sig mindst 6 måneder uden for det danske rige. Denne bestemmelse er indsat som modsvar til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, som bestemmer, at en person bliver fuldt skattepligtig til Danmark, selvom personen ikke har bopæl her i landet, hvis denne opholder sig her i landet i mindst 6 måneder kun afbrudt af kortvarige ophold i udlandet grundet ferie eller lignende.

Ligningslovens § 33 A, stk. 1 indeholder flere krav, der skal opfyldes, førend bestemmelsen kan benyttes. Som allerede nævnt kræves det, at personen som ønsker lempelse i henhold til bestemmelsen skal være fuldt skattepligtig til Danmark, hvorfor der henvises til kildeskattelovens § 1. Dernæst skal personen opholde sig mindst 6 måneder uden for riget, det vil sige uden for Danmark, Grønland og Færøerne, samt disses luftrum, territorialfarvand

⁴³ Jf. cir. nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.6

og kontinentalsokkel.⁴⁴ En person, der f.eks. opholder sig på Grønland, kan altså ikke opnå lempelse af den danske skat for indkomst optjent der, efter ligningsloven § 33 A, stk. 1.

Udlandsopholdet må kun kortvarigt afbrydes af nødvendigt arbejde i Danmark, som har direkte forbindelse til udlandsopholdet, eller af ferie eller lignende, som højst må have en varighed af 42 dage. Først der kan gives lempelse, må der være tale om lønindkomst erhvervet ved personligt arbejde i tjenesteforhold, det vil sige, at der ikke må være tale om indkomst optjent ved f.eks. selvstændig virksomhed. Der lempes ikke for lønindkomst der kan henføres til arbejde her i landet, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, 2. pkt. Ophold på et dansk skib, der er registreret i Dansk International Skibsregister, kan også anses som ophold i udlandet, og tæller dermed med i 6-måneders opgørelsen, hvis skibet ikke sejler på dansk territorium, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, 3. pkt. Enkelte af bestemmelsens kriterier vil blive yderligere gennemgået nedenfor.

Lempelsesmetoden der benyttes ved brug af ligningslovens § 33 A, stk. 1, er eksemptionslempelse med progressionsforbehold. Det er derfor irrelevant om kildelandet pålægger en mindre beskatning, eller slet ikke udnytter den beskatningsret, der er tillagt dem efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.⁴⁵ De forskellige lempelsesmetoder gennemgås nedenfor i afsnit 2.3.

2.1.2. Den historiske udvikling

Ligningslovens § 33 A, stk. 1 blev første gang indsat med virkning fra indkomståret 1976. Bestemmelsens krav var dengang, at udlandsopholdet varede mindst ét år, og der var ikke indsat et specifikt antal dage, udlandsopholdet måtte afbrydes med ved at afholde ferie eller lignende i Danmark.⁴⁶

En af årsagerne til at ligningslovens § 33 A, stk. 1 blev indført var, at når en person, som var fuldt skattepligtig til Danmark, blev udsendt i en længere periode til et andet land for at udføre arbejde for en dansk arbejdsgiver, måtte den danske arbejdsgiver stadigvæk afpasse lønniveauet efter det danske beskatningsniveau, og således ofte betale væsentligt mere løn

⁴⁴ Jf. cir. nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.2

⁴⁵ Jf. TfS 1995, 239 LSR

⁴⁶ Jf. Lov nr. 649 af 19. december 1975, § 1, stk. 2

til denne person, end hvad arbejdsgivere i det land, hvor arbejdet blev udført, betalte til deres ansatte. Således blev danske eksportvirksomheders konkurrenceniveau forringet.⁴⁷

En anden årsag til at bestemmelsen blev indsat var, som allerede beskrevet, at modsvare reglerne om at en person bliver fuldt skattepligtig til Danmark ved ophold her i landet i mindst 6 måneder. Betænkningerne til lovforslaget viser, at et mindretal i form af Fremskridtspartiet allerede ved indsættelsen af bestemmelsen i 1976 ønskede, at formuleringen i ligningslovens § 33 A, stk. 1 var "mindst 6 måneder" frem for "mindst ét år", således der var en direkte spejling til, hvornår Danmark anså en person, som tog ophold her i landet, som fuld skattepligtig.⁴⁸ Ændringen fra "mindst ét år" til "mindst 6 måneder" blev indført i 1982.⁴⁹

I den oprindelige bestemmelse fremgik det af i stk. 2, at blandt andet indkomst optjent om bord på et dansk fartøj eller et dansk, svensk eller norsk luftfartøj ikke var omfattet af bestemmelsen stk. 1. Ifølge bemærkningerne til lovforslaget skulle fartøj forstås som ethvert dansk skib, og begrundelsen for reglen var, at det harmonerede med både den internationalt skatteretlige almindelige gældende regel om, at lønindkomst af sådan art skulle beskattes, hvor ledelsens sæde fysisk var for den pågældende arbejdsgiver.⁵⁰ Derudover var det i overensstemmelse med bestræbelser for at harmonisere de nordiske regler. Som beskrevet tidligere er ophold på et dansk skib ikke længere undtaget fra ligningslovens § 33 A, stk. 1.

2.1.3. Betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1

For at opnå en bedre forståelse for anvendelsesområdet af ligningslovens § 33 A, stk. 1 vil nogle af bestemmelsen betingelser blive gennemgået yderligere herunder. Først vil det blive gennemgået hvilke personer, som kan benytte bestemmelsen. Herefter vil de krav, der er til udlandsopholdet blive gennemgået, herunder afbrydelse af udlandsopholdet.

⁴⁷ Jf. FT. 1995/1996, tillæg A, spalte 1586 f, Bemærkninger til lovforslaget

⁴⁸ Jf. Betænkning nr. 97 af 12. december 1975, til nr. 1

⁴⁹ Jf. Lov nr. 245 af 9. juni 1982

⁵⁰ Jf. FT. 1995/1996, tillæg A, spalte 1586 f, Bemærkninger til lovforslaget

2.1.3.1. Fuld skattepligtig

Hvis ligningslovens § 33 A ønskes anvendt, må det først fastslås, hvorvidt personen er omfattet af bestemmelsen. Modsat ligningslovens § 33 er det et krav i ligningslovens § 33 A, stk. 1, at personen er en fuldt skattepligtig person til Danmark efter kildeskattelovens § 1. Kildeskattelovens § 1 oplister, i hvilke situationer en person skal anses som fuldt skattepligtig til Danmark. Det er i denne sammenhæng særligt kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og nr. 2, der er relevante. Heri fastslås, at en person er fuldt skattepligtig til Danmark, hvis denne (1) har bopæl her i landet, eller (2) ikke har bopæl her i landet, men opholder sig i et tidsrum af mindst 6 måneder, hvor kortvarigt ophold i udlandet, grundet ferie eller lignende, medregnes. En dansk statsborger der ikke er omfattet af nr. 1 eller nr. 2, som arbejder eller opholder sig på et skib med hjemsted i Danmark, vil blive anset som fuldt skattepligtig til Danmark, med mindre personen kan godtgøre, at denne har bopæl i andet land, eller aldrig har haft bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3. Denne bestemmelse er aktuel i en situation, hvor en dansk statsborger sælger sin bolig i Danmark for at opholde sig ombord på et dansk skib, samtidig med at denne ikke har bopæl i et andet land. I et sådant tilfælde kunne personen ende med ikke at være fuldt skattepligtig til noget land, hvis nr. 3 ikke var indsat. Nr. 3 kan modsat ikke gælde for en person, som opholder sig ombord på et skib, som ikke har hjemsted i Danmark. I et sådant tilfælde kan det land, som skibet har hjemsted i, have tilsvarende regler som de danske, hvorfor personen eventuelt vil være fuldt skattepligtig dertil.

Hvis den fulde skattepligt til Danmark efter kildeskattelovens § 1 ophører inden udløbet af 6-måneders perioden, kan ligningslovens § 33 A, stk. 1 stadig benyttes for perioden, hvor den fulde skattepligt bestod, såfremt de øvrige betingelser er opfyldte, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, 4. pkt.⁵¹

2.1.3.2. Mindst 6 måneder

Det er en betingelse i ligningslovens § 33 A, stk. 1, at opholdet uden for riget skal være af en varighed på mindst 6 måneder. Uden for riget betyder i denne sammenhæng uden for

⁵¹ Det forudsættes, at der ved behandlingen af ligningslovens § 33 A fremadrettet er tale om personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark, også hvor dette ikke er udtrykkeligt beskrevet.

Danmark, Færøerne og Grønland samt disses luftrum, territorialfarvand og kontinentalsokkel.⁵² De 6 måneder skal forstås som en månedsregel og dermed ikke en dagsregel. For at betingelsen er opfyldt, skal der således have været et ophold, hvor der faktisk er gået 6 måneder, ikke blot 183 dage.⁵³ Det kan derfor have betydning, hvilke måneder udlandsopholdet strækker sig over.

Ligningslovens § 33 A kan ikke benyttes for personer, hvis disse er beskæftiget ved et arbejdssted inden for riget, og deres udlandsophold blot består af forretningsrejser eller f.eks. er eksportchauffører.⁵⁴ Der skal således være tale om beskæftigelse i udlandet eller en udstationering. På grund af måden hvorpå arbejdet udføres for søfolk, herunder fiskere, vil de ofte kun kunne opfylde kravene i ligningslovens § 33 A, stk. 1, såfremt de opholder sig uden for riget i mindst 6 måneder uden afbrydelser. Hvis de kommer her til landet inden udløbet af 6-måneders perioden, f.eks. grundet ferie, vil udlandsopholdet blive anset som afbrudt. Er personerne derimod hyret til længerevarende arbejde på et fartøj, der har base i udlandet, som ikke sejler i dansk territorialfarvand, kan personen opholde sig i Danmark i op til 42 dage, uden udlandsopholdet anses som afbrudt, såfremt de øvrige regler herfor er opfyldte. Det er i denne sammenhæng ligegyldigt, om det pågældende fartøj er dansk eller udenlandsk.⁵⁵

Piloter eller andet flypersonale, som flyver til og fra danske destinationer, vil ikke opfylde kravet om ophold uden for riget, da dette arbejde vil være i tilknytning til et arbejdssted i Danmark.⁵⁶ Piloter og andet flypersonale vil derfor ikke opfylde betingelserne for lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, hvis afgang og/eller ankomst er i Danmark.

2.1.3.3. 42-dages afbrydelse

Modsat tidligere foreskriver ligningslovens § 33 A, stk. 1 nu, at afbrydelser af udlandsopholdet ved ophold her i riget ikke må overstige 42 dage i enhver 6-måneders periode. Således er det nu nemmere at beregne, hvornår en person overholder reglerne for afbrydelse af udlandsophold, når der er angivet et konkret antal dage. Ved opgørelsen af de 42 dage

⁵² Jf. cir. nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.2

⁵³ Jf. cir. nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.3

⁵⁴ Jf. cir. nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.2

⁵⁵ Jf. cir. nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.2

⁵⁶ Jf. cir. nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.2

medregnes også brudte døgn, således at hele dagen tæller med, selvom personen rejser ud af landet kort efter midnat.⁵⁷ Er udlandsopholdet længere end 6 måneder, forlænges den tilladte opholdsperiode tilsvarende. Den tilladte opholdsperiode opgøres som 7 dage for hver måneds udlandsophold.⁵⁸

Afbrydelser af udlandsopholdet må kun være grundet nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie eller lignende, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, 1. pkt. Ferie eller lignende skal forstås som ethvert ophold inden for riget, uanset hvad årsagen er til dette, så længe det ikke er erhvervsmæssigt betinget.⁵⁹ Ved ufrivilligt ophold, der overstiger de 42 dage, fortabes retten til nedslag, på trods af at det f.eks. skyldes sygdom. Bemærk dog at der er indsat regler om, at ophold i Danmark i perioden 9. marts til 30. juni 2020 ikke skal medregnes i opgørelsen af de 42 dage, uanset om der var udført arbejde, som ikke var i direkte forbindelse med udlandsopholdet, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 6. Disse særlige regler blev indsat for at tilgodese personer, som strandede i Danmark grundet COVID-19 situationen.

Nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet kan være afrapportering eller modtagelse af instrukser fra bestyrelsen. Vurderingen af hvad der skal forstås som nødvendig, bør være streng.

I SKM.2015.576.ØLR havde A som vicepræsident for et hollandsk selskab deltaget i tre møder i Danmark i 2001. Disse møder havde tilsammen en varighed på ca. 8,5 time. A havde forklaret, at disse møder var med henblik på at implementere det hollandske moderselskabs strategier og politikker i dets datterselskaber. A havde ligeledes deltaget i tilsvarende møder i en række andre lande. Landsretten fandt, at det var uden betydning, hvor få timer A udførte arbejde i Danmark, da arbejds møderne ikke kunne anses som nødvendigt arbejde i forbindelse med udlandsopholdet. A var således ikke berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 for denne periode.

Deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark som bestyrelsesmedlem vil altid afbryde udlandsopholdet, da dette vil anses som erhvervsmæssigt betinget ophold.⁶⁰

⁵⁷ Jf. cir. nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.4

⁵⁸ Jf. cir. nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.4

⁵⁹ Jf. cir. nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.4

⁶⁰ Jf. cir. nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.4

Hvis en pilot eller andet flypersonale flyver i det danske luftrum, uden at lande i Danmark, vil dette tælle som et døgn i opgørelsen over de 42 dage.⁶¹ Dansk luftrum skal også i denne forbindelse anses som luftrummet over Grønland og Færøerne. Arbejdet afbryder ikke udlandsopholdet, så længe flyet ikke lander i det danske rige, da det anses som nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet. Kortvarigt ophold i det danske luftrum vil dog tælle som et helt døgn, jf. som tidligere beskrevet, at også brudte døgn tælles med i 42-dages opgørelsen.

2.2. Ligningslovens § 33 A, stk. 3

2.2.1. Den nuværende formulering

Ligningslovens § 33 A, stk. 3 ændrer udgangspunktet om, at der gives fuld eksemptionslempelse af den danske skat for indkomst optjent ved ophold uden for riget i mindst 6 måneder. Bestemmelsen fastsætter, at der kun kan opnås halv lempelse af den danske indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst, såfremt en dobbeltbeskatningsoverenskomst tillægger Danmark beskatningsretten til den pågældende indkomst. Bestemmelsen finder altså anvendelse, hvis alle betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1 er opfyldt, men en af Danmark indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst tildeler Danmark beskatningsretten, f.eks. hvor art. 15 tildeler Danmark beskatningsretten, frem for kildelandet, fordi indkomsten bliver betalt af en dansk arbejdsgiver, som ikke har et fast driftssted i kildelandet, samt at personen ikke opholder sig i mere end 183 dage i det pågældende land i en 12-måneders periode.⁶²

2.2.2. Den historiske udvikling

Ligningslovens § 33 A, stk. 3 blev, lige som stk. 1, første gang indsat med virkning fra 1976, hvor ordlyden dog var *“Stk. 1 gælder ikke, i det omfang en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten til den pågældende lønindkomst”*.⁶³ I et sådant tilfælde lempede

⁶¹ Skatteudvalget 2018-19 (1. samling), SAU alm. del af 4. januar 2019, j.nr. 2018-8414

⁶² Dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 15 vil blive gennemgået nedenfor i afsnit 4.5.

⁶³ Jf. Lov nr. 649 af 19. december 1975, § 1, stk. 2

Danmark dermed slet ikke den danske skat, der forholdsmæssigt faldt på den udenlandske lønindkomst. Ifølge bemærkningerne til lovforslaget blev denne regel indsat for at forhindre situationer, hvor lønindkomsten helt blev fritaget for beskatning som følge af et udenlandsk beskatningsafkald i en dobbeltbeskatningssaftale, samtidigt med at Danmark efter vores interne regel i ligningslovens § 33 A, stk. 1 ikke kunne udnytte beskatningsretten tildelt af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.⁶⁴ Også til dette havde Fremskridtspartiet indsigelser mod, som mente at bestemmelsen i stk. 3 helt burde undlades, da partiet ikke mente, det var logisk at indblande dobbeltbeskatningssaftaler i en situation, hvor ligningslovens § 33 A, stk. 1 fandt anvendelse, da dette ville betyde, at der ikke forelå en beskatningskonflikt.

Bestemmelsen om at der ikke kunne gives lempelse, såfremt Danmark var tildelt beskatningsretten af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, blev forsøgt fjernet i 1982 samtidig med ændringen af ligningslovens § 33 A, stk. 1, da man ikke mente, at ændringen i stk. 1 fra mindst ét år til mindst 6 måneder ville få praktisk betydning, så længe stk. 3 fandt anvendelse. I stedet ønskede man at indsætte en regel om, at der frem for fuld lempelse kun kunne opnås lempelse for to tredjedele af den danske indkomstskat, som forholdsmæssigt faldt på den udenlandske lønindkomst. Der var ikke flertal for dette, hvorfor den daværende regel i stk. 3 fra 1976 blev fastholdt.

Med virkning fra indkomståret 1995 blev den nuværende regel om halv lempelse indsat.⁶⁵ Begrundelsen på daværende tidspunkt til at der overhovedet var en regel om, at der ikke kunne gives fuld lempelse, såfremt Danmark fik tildelt beskatningsretten af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, var at undgå kritik fra andre lande, om at Danmark ville give private danske arbejdsgivere en konkurrencemæssig fordel i forhold til udenlandske arbejdsgivere, hvis de kunne benytte et lønniveau fastsat med henblik på, at der ikke skulle indeholdes skat af indkomsten.⁶⁶

I 2012 blev ligningslovens § 33 A ophævet som helhed, således der kun kunne lempes efter ligningslovens § 33, hvor det blot er muligt at opnå creditlempelse for den faktisk betalte skat i udlandet, eller efter en af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Årsagen til dette var, at man ønskede at beskatte lønindkomst på lige fod i Danmark, uanset

⁶⁴ Jf. FT. 1995/1996, tillæg A, spalte 1586 f, Bemærkninger til lovforslaget, ad §1, nr. 2

⁶⁵ Jf. Lov nr. 1115 af 21. december 1994 § 1, nr. 7

⁶⁶ Jf. bemærkningerne til lovforslag L 73 af 23. november 1994, spalte 5 f

om indkomsten var erhvervet i Danmark eller i udlandet, og at undgå spekulation i forskellige beskatningsniveauer i de forskellige lande.⁶⁷ Efter få måneder blev bestemmelsen igen indsat med samme ordlyd, med virkning fra den dato bestemmelsen blev ophævet. Dette skyldtes massiv kritik af regeringens valg om at ophæve bestemmelsen fra offentligheden og fra flere af de andre partier. Ligningslovens § 33 A, stk. 1 og 3 er i sin ordlyd ikke ændret sidenhen.

2.3. Lempelsesformer og subsidiær beskatningsret

Ligningslovens § 33 A er som beskrevet en dansk intern lempelsesbestemmelse. For at få en forståelse af hvordan der lempes, vil lempelsesmetoderne blive gennemgået nedenfor. Både eksemptionsmetoden vil blive gennemgået, som blandt andet kan opnås efter ligningslovens § 33 A eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, men også creditmetoden, som eventuelt kan opnås efter andre interne regler eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis f.eks. ligningslovens § 33 A ikke er opfyldt.

Subsidiær beskatningsret kan have betydning for, hvorvidt der kan opnås hel eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, såfremt en sådan beskatningsret er indsat i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Derfor vil den subsidiære beskatningsret blive beskrevet herunder. Den subsidiære beskatningsrets betydning for ligningslovens § 33 A vil blive beskrevet i afsnit 6.3.

2.3.1. Creditmetoden

Den praktiske måde for hvordan dobbeltbeskatningssituationen faktisk løses er, at det ene land lempes sin beskatning, enten ved brug af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller ved brug af en intern lempelsesbestemmelse.⁶⁸

Der findes overordnet to lempelsesmetoder, credit og eksemptionslempelse. Ved creditlempelse gives der nedslag i den beregnede skat af indkomsten for den i udlandet faktiske betalte skat. Således betales der stadig det samme skattebeløb af indtægten, som var

⁶⁷ Jf. bemærkningerne til lovforslag nr. 195 af 14. august 2012, nr. 4.3.

⁶⁸ Jf. *Aage Michelsen* m.fl., *International skatteret*, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2017, s. 49

den kun blevet beskattet i et af landene.⁶⁹ Oftest bruges der maksimal creditlempelse, som betyder, at nedslag for den udenlandske skat ikke kan overstige domicillandets beregnede skat af indkomsten.⁷⁰ I Danmark har dette i praksis ringe betydning, da der sjældent vil blive opkrævet en højere indkomstskat i udlandet.⁷¹ Creditmetoden følger i OECD's modeloverenskomst (2017) af art. 23B.

En person, som er skattepligtig til Danmark, der opnår creditlempelse af den danske skat, for skat betalt i udlandet, vil ikke opnå en skattebesparelse, da den totale skat som udgangspunkt vil være på samme niveau, som hvis indkomsten kun var blevet beskattet i Danmark.

2.3.1.1. Matching credit

I nogle dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået med ulande benyttes lempelsesmetoden matching credit. For at tiltrække udenlandske investeringer til deres land nedsætter nogle ulande skatten for disse investeringer. Dette ville dog ikke få nogen betydning, hvis det betød, at domicillandet blot lempede en mindre del af domicillandsbeskatningen. Ved brug af matching credit lempes der derfor for den "normale" kildelandsskat i ulandet, før kildelandet har nedsat den pågældende skat.⁷² På denne måde bliver det rent skattemæssigt mere gunstigt at investere i ulandet.

2.3.2. Ekseptionsmetoden

Ekseptionslempelse er en lempelsesmetode, der er mere gunstig for den skattepligtige end creditlempelse. Det er denne type lempelse, der kan opnås efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Ved ekseptionslempelse giver domicillandet helt afkald på at beskatte den pågældende indkomst, dvs. skatten lempes fuldstændigt, uanset i hvor stort et omfang kildelandet beskatter indkomsten. Hvis kildelandet ikke beskatter den indkomst, som er tillagt dem, vil der derfor ske en dobbelt ikke-beskatning.⁷³

⁶⁹ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 113

⁷⁰ Jf. *Aage Michelsen* m.fl., *International skatteret*, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2017, s. 49

⁷¹ Social sikring anses ikke som en skat omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

⁷² Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 114

⁷³ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 111

Der findes to eksemptionsformer, fuld eksemptionslempelse og eksemptionslempelse med progressionsforbehold. Ved fuld eksemptionslempelse udelades indkomsten fuldstændig fra skatteberegningen. Ved eksemptionslempelse med progressionsforbehold medregnes indkomsten ved skatteberegning, således det får betydning for den progressive beskatning af anden indkomst, det pågældende land har beskatningsretten til, såfremt landet har sådan progressionsvirkning i skatteberegningen.⁷⁴ Eksemptionslempelse med progressionsforbehold findes både i en såkaldt gammel og ny metode. Metoderne fører normalt til samme lempelse, men ved gammel metode medregnes indkomsten ikke ved indkomstopgørelsen. Dette kan f.eks. få betydning ved beregning af nogle sociale ydelser, hvor indkomstens størrelse har betydning.⁷⁵ Ved den nye metode medtages indkomsten i indkomstopgørelsen.

Eksemptionslempelse følger i OECD's modeloverenskomst af art. 23A. Art. 23A, stk. 1 indeholder ekemption med progressionsforbehold efter gammel metode.⁷⁶ I de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået benyttes den nye metode, således indkomsten både medtages i skatteberegningen og i indkomstopgørelsen. Det er ligeledes den nye metode som anvendes ved ligningslovens § 33 A.

En person som er skattepligtig til Danmark, der opnår eksemptionslempelse af den danske skat, vil alt andet lige opnå en skattebesparelse, da den danske skat af indkomsten helt frafalder. Der opnås kun skattebesparelse, såfremt det andet land, som har beskatningsretten, pålægger en mindre beskatning af indkomsten, end Danmark ville gøre, hvilket ofte vil være tilfældet, eller hvis der slet ikke sker beskatning af indkomsten fra et andet land. Dette er årsagen til, at ligningslovens § 33 A er en meget gunstig intern lempelsesregel, når det er muligt for en person at opnå eksemptionslempelse efter den bestemmelse.

2.3.3. Subsidiær beskatningsret

I nogle dobbeltbeskatningsoverenskomster er der indsat en modifikation af, at domicillandet giver eksemptionslempelse, uanset om kildelandet faktisk beskatter

⁷⁴ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 111 f.

⁷⁵ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 111

⁷⁶ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 112

indkomsten, på trods af at beskatningsretten er tildelt kildelandet. Dette er en såkaldt subsidiær beskatningsret, som betyder, at det land som har givet afkald på beskatningsretten, alligevel kan beskatte den pågældende indkomst, hvis kildelandet ikke udnytter beskatningsretten.⁷⁷

Hvis kildelandet ikke har intern hjemmel til at beskatte indkomsten, kan en beskatningsret tildelt af en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke føre til beskatningshjemmel, jf. den gyldne regel. Derfor er der i nogle dobbeltbeskatningsoverenskomster indsat subsidiær beskatningsret for at undgå dobbelt ikke-beskatning. I dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem de nordiske lande er der indsat en generel subsidiær beskatningsret for domicillandet i art. 26, stk. 2. Den subsidiære beskatningsret heri kan kun benyttes af domicillandet, såfremt kildelandet slet ikke udnytter den beskatningsret, som er tildelt dem, fordi de ikke har intern beskatningshjemmel. Beskatter kildelandet kun delvist indkomsten, grundet landets interne regler, vil den subsidiære beskatningsret i art. 26, stk. 2 ikke kunne udnyttes.⁷⁸

Der er langt fra i alle dobbeltbeskatningsoverenskomster indsat regel om subsidiær beskatningsret. Såfremt overenskomsten ikke indeholder en sådan bestemmelse, vil domicillandet ikke kunne beskatte indkomsten, på trods af at kildelandet ikke beskatter den indkomst, som de er tildelt beskatningsretten til. Dobbelt ikke-beskatningssituationen vil dermed ikke blive løst.

3. Hvorfor findes der dobbeltbeskatningsoverenskomster

Ligningslovens § 33 A, stk. 3 er blandt andet indsat, som beskrevet i afsnit 2.2.2., for at forhindre at der gives fuld lempelse for dansk skat, samtidig med at indkomsten heller ikke beskattes i udlandet. Bestemmelsen er knyttet op på, hvorvidt en dobbeltbeskatningsoverenskomst tildeler Danmark beskatningsretten. For at få en grundlæggende forståelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster vil der herunder være en gennemgang af, hvorfor disse findes. Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes

⁷⁷ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 98

⁷⁸ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 99

anvendelsesområde og dets sammenhæng med ligningslovens § 33 A, stk.3 vil blive behandlet i senere afsnit.

Det er i stigende grad muligt at erhverve indkomst fra andre lande, end der hvor en person er bosiddende. I Danmark har vi dog det udgangspunkt, at vi beskatter alle indkomster for fuldt skattepligtige personer til Danmark, hvor end indkomsten måtte komme fra, det såkaldte globalindkomstprincip, jf. statsskattelovens § 4. Danmark beskatter dog også i nogle tilfælde personer, som ikke er fuldt skattepligtige til Danmark, f.eks. hvis en person modtager vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1. Tilsvarende regler har mange andre lande, og der kan dermed ofte opstå en situation, hvor Danmark f.eks. vil beskatte en ikke-fuldt skattepligtig persons, også kaldet begrænset skattepligtig persons, lønindtægt fra Danmark, mens et andet land ligeledes vil beskatte denne indkomst grundet deres globalindkomstprincip for en person, der anses som fuldt skattepligtige efter deres interne regler. Et andet tilfælde kan være, at flere lande anser samme person som fuldt skattepligtig til deres land. Derfor vil begge (eller alle) landene som udgangspunkt beskatte alle personens indkomster efter globalindkomstprincippet.

Når to eller flere lande vil beskatte samme indkomst ved påligning af sammenlignelige skatter, er der tale om en dobbeltbeskatningskonflikt.⁷⁹ For at løse sådanne situationer er der på verdensplan indgået utallige dobbeltbeskatningsoverenskomster, da dobbeltbeskatning kan have ødelæggende virkning på den internationale samhandel og mobilitet.⁸⁰ Udover at undgå dobbeltbeskatning er formålet med dobbeltbeskatningsoverenskomster dog også at hindre skatteomgåelse og skatteunddragelse, herunder undgåelse af dobbelt ikke-beskatning, som betyder at en indkomst ikke beskattes i noget land.⁸¹ Det er således ikke ønskeligt, at der ved brug af en dobbeltbeskatningsoverenskomst sker misbrug af de skattefordele, der kan opnås gennem nogle nationale love og de skattelempler, der kan opnås gennem en overenskomst.⁸² Disse formål reguleres gennem en så rimelig fordeling af beskatningsretten som mulig mellem aftalelandene.⁸³ Derfor tages der også i nogle situationer hensyn til ulande,

⁷⁹ Jf. *Aage Michelsen* m.fl., *International skatteret*, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2017, s. 42

⁸⁰ Jf. *Aage Michelsen* m.fl., *International skatteret*, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2017, s. 42

⁸¹ OECD's modeloverenskomst (2017-versionen), indledning til overenskomsten.

⁸² OECD's kommentarer (2017-versionen) til art. 1, nr. 55

⁸³ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 28

som har behov for at tiltrække udenlandsk kapital, for at kunne udvikle sig. Se mere herom ovenfor om lempelsesmetoder i afsnit 2.3.

Det er dog vigtigt at huske, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst kun kan fordele beskatningsretten, det er ikke en hjemmel til beskatning. I dansk ret skal der være en intern hjemmel, førend der kan pålægges skatter, jf. den gyldne regel. Dette princip er almindelig accepteret i det fleste lande, men er ikke nogen folkeretlig forpligtelse, hvorfor ikke alle lande nødvendigvis benytter sig af *den gyldne regel*. De lande som følger dette princip, kan som udgangspunkt ikke udnytte en beskatningsret, der er tildelt dem ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst, såfremt landet ikke har intern hjemmel til at beskatte den pågældende indkomst i den pågældende situation.

Størstedelen af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster bygger på OECD's modeloverenskomst, men der findes også modeloverenskomster udarbejdet af andre organisationer, f.eks. af FN. Formålet er overordnet det samme for de forskellige modeloverenskomster, men forskellen består ofte i, hvordan beskatningsretten fordeles mellem domicil- og kildeland.⁸⁴

3.1. Delkonklusion

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er først og fremmest indsat for at undgå dobbeltbeskatning, fordi dette kan have skadelig virkning på den internationale samhandel og mobilitet. Derudover ønskes det også at undgå skatteomgåelse og skatteunddragelse, som kan opstå ved samspillet af de interne regler og en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette betyder også, at det er hensigten med dobbeltbeskatningsoverenskomster at undgå dobbelt ikke-beskatning.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster er ikke en hjemmel til beskatning, og kan således ikke udvide den danske beskatningsret, jf. den gyldne regel. Med dobbeltbeskatningsoverenskomster tilstræbes det derimod at fordele beskatningsretten mellem aftalelandene, så denne fordeling bliver så rimelig som muligt, uden at det bliver en

⁸⁴ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 33

ulempe for en skattepligtige person, at to eller flere lande ønsker at beskatte samme indkomst.

4. Anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster

Ligningslovens § 33 A, stk. 3 henviser til, hvorvidt en dobbeltbeskatningsoverenskomst tildeler Danmark beskatningsretten. Det er derfor relevant at forstå, hvornår en dobbeltbeskatningsoverenskomst finder anvendelse. I dette afsnit vil anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster blive gennemgået overordnet. Dette vil være en gennemgang af spørgsmålet om, hvorvidt alle dobbeltbeskatningsoverenskomster altid finder anvendelse for de personer, som er omfattet af dem. Forklaret på en anden måde er spørgsmålet, om f.eks. alle dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået af Danmark finder anvendelse på en til Danmark fuldt skattepligtig person på samme tid, også selvom personen ikke har forhold, der vedrører de fleste af de lande, som Danmark har indgået overenskomster med.

Anvendelsesområdet af dobbeltbeskatningsoverenskomster isoleret set i forhold til ligningslovens § 33 A, stk. 3 vil blive gennemgået senere i afsnit 6.

Nogle af de begreb som har betydning for anvendelsesområdet af dobbeltbeskatningsoverenskomster, er integreret i dette afsnit. Disse begreber er domicilland, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 4 er særligt relevant, og international trafik, som vil blive gennemgået i forlængelse af dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 15. Anvendelsen af art. 15, som omhandler lønindkomst, gennemgås i dette afsnit, eftersom fordeling af beskatningsretten for lønindkomst som bekendt er afgørende for ligningslovens § 33 A, stk. 3. Art. 21 om andre indkomster vil ligeledes blive gennemgået, fordi artiklen tydeligt demonstrerer, hvornår dobbeltbeskatningsoverenskomsterne finder anvendelse.

4.1. Omfattede personer og skatter

Der er flere artikler i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, som regulerer anvendelsesområdet for de pågældende overenskomster. Overenskomstens art. 1, stk. 1

beskriver, at den finder anvendelse på personer, som er hjemmehørende i en eller begge af de kontraherende lande.⁸⁵ Det fastslås ikke mere konkret i artiklen, hvornår den finder anvendelse på de personer, som måtte være hjemmehørende i en eller begge kontraherende lande, men det kan derimod fastslås at den ikke finder anvendelse, hvis en person blot er begrænset skattepligtig til en eller begge kontraherende lande, eller slet ikke skattepligtig dertil.⁸⁶

Art. 2 i overenskomsten beskriver, hvilke skatter der er omfattet af overenskomsten. Udover en opstilling af de skatter der var tiltænkt, overenskomsten skulle omfatte, da de implicerede lande indgik aftalen, er skatter af samme eller væsentligt samme art, der må blive pålagt efter aftaleindgåelsen, også omfattede.⁸⁷ Dette sikrer en mere dynamisk fastlæggelse af, hvilke skatter der er omfattet. Indirekte skatter, f.eks. moms er generelt undtaget fra overenskomsternes anvendelsesområde. Modsat anses arbejdsmarkedsbidrag nu som en skat, der er omfattet af de danske overenskomster.⁸⁸ Ofte er alle indkomst- og formueskatter omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, men overenskomsten indgået mellem Danmark og USA omfatter ikke skatter opkrævet af enkeltstaterne. Dette fremgår blandt andet af TfS.1993.594, hvor det blev fastslået af Landsskatteretten, at en californisk statskat ikke var omfattet af overenskomsten, hvorfor den skattepligtige person ikke kunne opnå lempelse efter overenskomsten.

Selvom det bliver fastslået, hvilke personer og skatter der er omfattet af den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst, kommer vi ikke meget nærmere på at forstå, i hvilke situationer overenskomsten finder anvendelse gennem art. 1 og 2 i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

4.2. Geografisk anvendelsesområde

Der er ikke i OECD's modeloverenskomst oplyst et geografisk anvendelsesområde for, hvor aftalen finder anvendelse. Navnet for den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst angiver

⁸⁵ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017-versionen)

⁸⁶ Jf. *Aage Michelsen* m.fl., *International skatteret*, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2017, s. 100

⁸⁷ Jf. OECD's modeloverenskomst (2017-versionen)

⁸⁸ Jf. skatteministerens bemærkninger til lovforslag 2, Folketingsåret 2007-08, 1. samling, Almindelige bemærkninger, punkt 3.4.

hvilke lande, som kan anvende den pågældende overenskomst.⁸⁹ I dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået af de nordiske lande er der i art. 3, stk. 1, litra a defineret, hvad der skal forstås ved udtrykket *“kontraherende stat”*. Udover en opstilling af de lande som er omfattet af overenskomsten, foreskrives det også at udtrykket omfatter *“ethvert område beliggende uden for de respektive staters territorialfarvande, inden for hvilket denne stat ifølge sin lovgivning og i overensstemmelse med folkeretten har rettigheder med hensyn til udforskning og udnyttelse af naturforekomster på havbunden eller i dennes undergrund”*. De kontraherende landes geografiske område i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem de nordiske lande er således udvidet til også at gælde for et område uden for 12-sømil grænsen, men kun for hvad der angår udforskning og udnyttelse af naturforekomster på dette område.⁹⁰

Aftalelandenes geografiske område skal dog ikke nødvendigvis anses for det område, hvor overenskomsten finder anvendelse, men alene at inden for dette område er myndigheder og domstole forpligtet af overenskomstens bestemmelser.⁹¹

4.3. Domicilland

Ved en dobbeltbeskatningskonflikt er det fra start nødvendigt at fastslå hvilket land, der er domicilland, det som i overenskomsten er beskrevet som stedet, hvor personen er hjemmehørende. Dette begreber skal forstås for at komme nærmere en fastlæggelse af anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, bl.a. fordi en dobbeltbeskatningsoverenskomst kun finder anvendelse for personer, som er hjemmehørende i mindst ét af aftalelandene, som beskrevet ovenfor.

I OECD's modeloverenskomst er hovedtendensen at give domicillandet fortrinsret til beskatning.⁹² Kildelandet kan således kun beskatte den pågældende indkomst, såfremt

⁸⁹ Jf. *Ekkehart Reimer* m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udgave, volume 2, Kluwer Law International, 2015, s. 2005

⁹⁰ Jf. *Aage Michelsen* m.fl., International skatteret, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2017, s. 106. Se mere om 12-sømilgrænsen i afsnit 1.7.

⁹¹ Jf. *Ekkehart Reimer* m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udgave, volume 2, Kluwer Law International, 2015, s. 2007

⁹² Jf. *Aage Michelsen* m.fl., International skatteret, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2017, s. 52

kildelandet udtrykkeligt er tildelt beskatningsretten efter overenskomsten.⁹³ Derfor er det som udgangspunkt mest fordelagtigt for et land at blive anset som domicilland.

Det fastslås hvilket land, som skal anses som domicilland med udgangspunkt i aftalelandenes interne regler for skattepligtige personer. Hvis personen kun anses som hjemmehørende efter én af aftalelandenes interne regler, det som vi i Danmark kalder en fuld skattepligtig person, vil dette land blive anset som domicilland, jf. OECD's modeloverenskomsts art. 4, stk. 1. Såfremt flere af aftalelandenes interne regler foreskriver, at personen skal anses som hjemmehørende dertil, må domicillandet fastslås efter art. 4, stk. 2, litra a - d. Art. 4, stk. 2 er udformet således, at hvis det ikke er muligt at afgøre forholdet efter litra a, skal litra b i stedet bruges og så videre, indtil det er muligt at afgøre hvilket land, der skal anses som domicillandet.

Art. 4, stk. 2, litra a foreskriver, at personen skal anses som hjemmehørende i det land, hvor denne har fast bolig til rådighed. Såfremt personen har bolig til rådighed i begge lande, skal det afgøres ud fra, hvortil personen har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser, også kaldet centrum for livsinteresser.

Såfremt forholdet ikke kan afgøres efter art. 4, stk. 2, litra a, f.eks. fordi personen ikke har bolig til rådighed i nogen af landene, eller har lige stærke interesser i begge lande, skal det afgøres ud fra, hvor personen sædvanligt opholder sig, jf. art. 4, stk. 2, litra b. Hvis personen opholder sig ligeligt i begge lande, skal det afgøres ud fra, i hvilket land personen er statsborger, jf. art. 4, stk. 2, litra c. Er personen statsborger i begge eller ingen af landene, foreskriver art. 4, stk. 2, litra d, at landene må afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.

I OECD's kommentar (2017-versionen) til art. 4, nr. 3 beskrives det, at disse regler om fastsættelse af, hvor en person skal anses som hjemmehørende er indsat, fordi mange lande har regler tilsvarende de danske, hvor en person anses som fuldt skattepligtig, hvis personen opholder sig her i landet i mere end 6 måneder. Derfor kan der relativt nemt opstå en situation, hvor to lande anser samme person som hjemmehørende til deres land, hvorfor det

⁹³ Jf. *Niels Winther-Sørensen* m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013, s. 30

er essentielt at fastslå, hvilket land der anses som domicillandet ifølge overenskomsten, således det er muligt at løse en dobbeltbeskatningskonflikt.

Det beskrives i kommentar stk. 2, nr. 10, at hvis domicillandet må fastslås af art. 4, stk. 2, fordi begge kontraherende lande anser personen som hjemmehørende efter deres interne regler, skal det afgørende kriterium i art. 4, stk. 2, litra a - d være opfyldt i en sådan grad, at der ikke kan være tvivl om, at fortrinsretten til beskatning som domicilland netop bør tilkomme dette land. Hvis en persons personlige interesser er i ét land, som f.eks. familie og venner, mens de økonomiske interesser er i et andet land, f.eks. arbejde, kan hjemmehørsforholdet sjældent afgøres efter centrum for livsinteresser i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. Dette ses blandt andet af SKM.2019.603.LSR, hvor en person havde sin familie i Polen og sit arbejde i Danmark, hvorfor der var lige stærke livsinteresser i begge lande.

4.4. Kildeland

Modsat domicilland er der ikke på samme måde en definition af, hvad der skal forstås som kildeland i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Den danske Skatteforvaltnings opfattelse af begrebet kildeland er det land, hvor indkomsten er opstået/stammer fra.⁹⁴ Hvad der skal forstås ved *“hvor indkomsten er opstået/stammer fra”*, uddybes ikke yderligere af Skatteforvaltningen. Som et eksempel på hvad en dobbeltbeskatningsoverenskomst regulerer, beskriver Skatteforvaltningen en situation, hvor en person er hjemmehørende i et land (domicilland), og har en indtægt i et andet land (kildeland). Begrebet kildeland har ikke nødvendigvis stor betydning for anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne overordnet grundet betragtningerne i afsnit 4.7. nedenfor. Begrebet er mere relevant for anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i relation til ligningslovens § 33 A, hvorfor det vil blive behandlet i afsnit 5.

⁹⁴ Jf. Den juridiske vejledning 2022-1, C.F.8.1.1.

4.5. Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 15

4.5.1. Lønindkomst

Dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 15 har stor betydning for brugen af ligningslovens § 33 A, fordi bestemmelsen fordeler beskatningsretten af lønindkomst mellem aftalelandene. Udgangspunktet er at løn fra et ansættelsesforhold oppebåret af en person hjemmehørende i et kontraherende land, kun kan beskattes i dette land, personens domicilland, medmindre arbejdet er udført i det andet kontraherende land, jf. art. 15, stk. 1, 1. pkt. Er arbejdet udført i det andet kontraherende land, kan det vederlag der hidrører derfra beskattes i dette andet land, jf. art. 15, stk. 1, 2. pkt. Uanset denne modifikation kan personens domicilland beskatte indkomsten, såfremt personen ikke opholder sig mere end 183 dage i en 12-månedersperiode i det andet kontraherende land, jf. art. 15, stk. 2, litra a, vederlaget ikke udbetales af en arbejdsgiver, der er hjemmehørende der, jf. art. 15, stk. 2, litra b, eller udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i arbejdslandet, jf. art. 15, stk. 2, litra c. Således ville arbejdslandet have beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten af en til Danmark fuldt skattepligtig person, hvis opholdet f.eks. varede 200 dage i en 12-måneders periode, eller hvis lønnen blev betalt af en arbejdsgiver fra dette land.⁹⁵

I nogle af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, er formuleringen i art. 15, stk. 2, litra b dog således, at personens domicilland kun kan beskatte indkomsten, såfremt arbejdsgiveren også er hjemmehørende i domicillandet. Dette fremgår f.eks. af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem Danmark og Singapore og mellem Danmark og Filippinerne. Denne formulering kan få betydning for tildeling af beskatningsretten, eftersom beskatningsretten vil forblive ved det land, hvor arbejdet er udført, lige meget om lønnen udbetales af en arbejdsgiver i dette land eller fra et tredje land.⁹⁶ Med denne formulering af art. 15, stk. 2, litra b vil der være færre tilfælde, hvor Danmark som domicilland for en person, der udfører arbejde uden for Danmark, er tillagt beskatningsretten, end ved formuleringen i OECD's modeloverenskomst, forudsat at de

⁹⁵ Danmark skulle herefter lempe den danske skat. Der vil sædvanligvis være tale om lempelse efter metoden almindelig creditlempelse.

⁹⁶ Med tredje land menes der et land, som ikke er aftalepart i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

øvrige betingelser er opfyldte. Sammenholdt med ligningslovens § 33 A vil dette betyde, at Danmark skal give fuld lempelse efter stk. 1, og ikke blot halv lempelse efter stk. 3.⁹⁷ Dette var tilfældet i TfS.1997,364, som er gennemgået i afsnit 6.1.

4.5.2. Lønindkomst ved international trafik

Uanset de netop omtalte bestemmelser i art. 15, stk. 1 og 2 foreskriver OECD's modeloverenskomst (2017-versionen) at vederlag erhvervet af en person hjemmehørende i et kontraherende land, for arbejde udført ombord på et skib eller et luftfartøj i international trafik, kun kan beskattes i førstnævnte land, med mindre det udelukkende benyttes til transport i det andet kontraherende land, jf. art. 15, stk. 3. Som nærmere beskrevet straks nedenfor er det også defineret i art. 3, stk. 1, litra e, at der ikke er tale om international trafik, hvis transporten udelukkende er i et andet kontraherende land, end der hvor foretaget er hjemmehørende.

Det er således kun personens domicilland, der kan beskatte indkomst optjent ved international trafik. For en til Danmark fuldt skattepligtig person der arbejder ombord på et skib eller luftfartøj, er det derfor vigtigt at fastslå, hvorvidt der er tale om international trafik, og om det dermed er Danmark som domicilland, der kan beskatte indkomsten efter art. 15, stk. 3, eller om et eventuelt kildeland kan beskatte indkomsten, hvis der ikke er tale om international trafik, og de øvrige betingelser for kildelandsbeskatning er opfyldt i art. 15, stk. 1 og 2.

I dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem de nordiske lande er kun arbejde udført ombord på skib i international trafik omfattet af art. 15, stk. 3. I stedet er der indsat stk. 4 i art. 15, som ellers ikke er en del af OECD's modeloverenskomst. Denne foreskriver, at *“uanset de forestående bestemmelser beskattes vederlag for arbejde, som udføres ombord på a) luftfartøj kun i den kontraherende stat, hvori den, som oppebærer vederlaget er hjemmehørende og b) fiske-, sælfangst- eller hvalfangsfartøjer i den kontraherende stat, hvori den, som oppebærer vederlaget, er hjemmehørende, også i tilfælde, hvor vederlaget for arbejdet erlægges i form af en vis part eller andel af overskuddet af fiskeri-, sælfangst- eller*

⁹⁷ Langt størstedelen af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, følger dog formuleringen i OECD's modeloverenskomsts art. 15, stk. 2, litra b.

hvalfangstvirksomheden". Derved er det irrelevant, om det luftfartøj en person arbejder ombord på skal anses som at være i international trafik, eftersom personens domicilland i alle tilfælde er tildelt beskatningsretten. Det samme er tilfældet ved arbejde med fiskeri-, sæl- og hvalfangst.

4.5.2.1. International trafik

Som beskrevet ovenfor er der ved dobbeltbeskatningsoverenskomster som udgangspunkt forskel på fordelingen af beskatningsretten ved lønindkomst, hvis det optjenes som led i international trafik. I dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 3 defineres forskellige udtryk til brug for forståelsen af anvendelse af overenskomsterne. Til brug for forståelse af den netop gennemgåede art. 15, stk. 3 er art. 3, stk. 1, litra e særligt relevant, da denne indeholder en definition af udtrykket "international trafik". Art. 3, stk. 1, litra e definerer international trafik som *"enhver transport med et skib eller luftfartøj, undtagen når skibet eller luftfartøjet udelukkende er i rute mellem steder i en kontraherende stat, og foretagendet, der anvender skibet eller luftfartøjet, ikke er hjemmehørende i den pågældende stat"*. Det er dermed en meget bred definition af udtrykket, hvilket skyldes, at det er ønsket at bevare beskatningsretten ét sted i videst muligt omfang.⁹⁸ Ifølge bestemmelsens ordlyd skal transport med et skib eller luftfartøj således kun anses som ikke-international trafik, hvis det anvendes til en rejse, hvor afgang- og ankomststed er samme land, og foretagendet ikke er hjemmehørende til dette land.⁹⁹ Forholdet ændres ikke af, at noget af transporten foregår uden for dette land, såfremt skibet eller luftfartøjet ikke gør stop i andet land undervejs.¹⁰⁰ Ved ordlyden fokuseres der således på, *hvor* aktiviteten er udført. Nogle lande anser begrebet "transport" for at være afgørende for, hvorvidt der er tale om international trafik, hvorved selve aktiviteten der udføres ombord på skibet også får betydning. I et sådant tilfælde defineres transport som flytning af passagerer eller gods.¹⁰¹

I SKM.2018.60.HR tog Højesteret stilling til definitionen af international trafik. Sagen handlede om en dansk fuldt skattepligtig person, A, som i indkomståret 2012 arbejdede

⁹⁸ Jf. OECD's kommentarer (2017-versionen) nr. 6 til art. 3

⁹⁹ Jf. OECD's kommentarer (2017-versionen) nr. 6.2 til art. 3

¹⁰⁰ Jf. OECD's kommentarer (2017-versionen) nr. 6.4 til art. 3

¹⁰¹ Jf. OECD's kommentarer (2017-versionen) nr. 6.3 til art. 3

ombord på et norsk indregistreret skib ud for Angolas kyst. A krævede eksemptionslempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået af de nordiske lande for den danske skat på lønindkomsten, han havde optjent ombord på skibet. Afgørende for dette var hvorvidt skibet skulle anses som være i international trafik eller ej, da dette var bestemmende for, om det var art. 15, stk. 1 eller art. 15, stk. 3 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem de nordiske lande, der skulle benyttes, og dermed hvilket land der fik tildelt beskatningsretten.

Skibet, som A udførte arbejde ombord på, havde i løbet af året 19 havneanløb i Angola. Derudover befandt skibet sig op til 200 sømil fra Angolas kyst, hvor det både fragtede personer og gods ud til andre skibe, men også udførte vedligeholdelse og reparation af olieinstallationer på havbunden. A mente der var tale om international trafik, men dette var SKAT uenig i, fordi skibet over hele perioden befandt sig i samme lands farvand. Landsskatteretten mente dog, at der var tale om international trafik, fordi de mente at der på skibet var udført transport.

Da den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er baseret på, ligesom størstedelen af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, OECD's modeloverenskomst, fandt Højesteret at begrebet international trafik skulle fortolkes i lyset af denne. Højesteret fastslog, at ordvalget i art. 3, stk. 1, litra e (art. 3, stk. 1, litra h i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst) skulle forstås således, at der skulle være tale om transport af gods eller personer mellem pladser, førend der kunne være tale om international trafik, og at denne transport skulle ske for en andens regning. Da dette ikke var hovederhvervet for skibets drift, fandt Højesteret ikke at der var tale om international trafik.

Det kan dermed fastslås, at Danmark er et af de lande, hvor definitionen af transport er afgørende for, om der er tale om international trafik. En fisker som fisker i internationalt farvand, vil derfor alt andet lige ikke blive omfattet af bestemmelsen om international trafik, da arbejdet næppe vil blive anset som transport af gods eller personer mellem pladser.

4.6. Andre indkomster

Modeloverenskomstens art. 21 omhandler alle andre indkomster, end dem som særskilt er behandlet i de forudgående artikler. Sådanne indkomster, som ikke er omtalt i de øvrige

artikler, kan kun beskattes af en persons domicilland, jf. art. 21, stk. 1. Dette er altså en hovedregel om udelukkende domicillandsbeskatning, som kun kan ændres for de indtægter eller kilder, som udtrykkeligt er nævnt i andre artikler.

Formålet med disse bestemmelser er at undgå, at en persons indtægt bliver pålagt beskatning fra et land, som efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke bliver anset som domicilland, men som ligeledes ikke er kildeland.¹⁰² Der kan opstilles følgende eksempel:

En til Danmark fuld skattepligtig person modtager en indkomst fra England, og denne indkomst er ikke omfattet af nogle af de artikler, som går forud for art. 21. Efter de tyske interne regler er personen også fuldt skattepligtig til Tyskland. Efter globalindkomstprincippet vil både Danmark og Tyskland beskatte alle personens indtægter, hvor end de opstår. Efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 4 mellem Danmark og Tyskland skal Danmark dog anses som domicilland for personen. Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og England er Danmark som domicilland tildelt beskatningsretten til den pågældende indkomst. Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Tyskland og England er Tyskland dog tildelt beskatningsretten, fordi Tyskland er domicilland mellem disse. Tyskland kan dog ikke beskatte indkomsten, når Danmark skal anses som domicilland efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, fordi kun domicillandet kan beskatte den pågældende indkomst, jf. art. 21.

Dette er en af årsagerne til, at dobbeltbeskatningsoverenskomster altid må finde anvendelse. I eksemplet ovenfor finder dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland anvendelse, selvom indkomsten som udgangspunktet ikke har noget med Tyskland at gøre, ud over at de efter deres interne regler har kvalificeret personen som fuldt skattepligtig til Tyskland. Art. 21 sikrer også, at lande ikke kan beskatte indkomster, som de måske slet ingen forbindelse har til, altså hvor de ikke efter deres interne regler anser personen som fuldt skattepligtig, men personens indtægter heller ikke kan anses som at stamme fra kilder i dette land. Hvis art. 21 ikke altid fandt anvendelse, ville der ikke opnås beskyttelse mod landes

¹⁰² Jf. OECD's kommentar (2017-versionen) nr. 1 til art. 21

beskatning af indkomster, som de hverken er kilde- eller domicilland for. Dette behandles yderligere straks nedenfor.

4.7. Anvendelsesområdet for de enkelte artikler

Selvom det netop ovenfor er fastslået, at der sikres en beskyttelse mod beskatning fra tredje lande, hvis dobbeltbeskatningsoverenskomster altid finder anvende, er anvendelsesområdet for en dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikler ikke nødvendigvis ensartet. Det kan nemlig være afgjort af, hvilken type indkomst den enkelte artikel omhandler. For indkomster der er knyttet til ting, der ikke er flytbare, som f.eks. indkomst fra fast ejendom, må det gælde, at dobbeltbeskatningsoverenskomsters anvendelsesområde kun gælder for det geografiske område, som er omfattet af de lande, som dobbeltbeskatningsoverenskomstens overskrift oplister. Hvis der er lavet en specificering eller udvidelse af dette område, som der er i art. 3 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået af de nordiske lande, er det også for dette område, at overenskomsten finder anvendelse på denne type indkomster.¹⁰³ For andre indkomster gælder det, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ikke har et begrænset anvendelsesområde, men kan anvendes globalt. Dette gælder f.eks. lønindkomst i art. 15, men også for adskillige andre type indkomster, og for art. 21, som beskrevet ovenfor. Årsagen til at der gælder et globalt anvendelsesområde af dobbeltbeskatningsoverenskomsten for nogle typer indkomster er, at hvis indkomsten ikke beskattes det sted, hvor indkomsten er opstået, skal den kunne beskattes i personens domicilland.¹⁰⁴ Dermed gælder disse artikler i dobbeltbeskatningsoverenskomster "overalt" i verden, også f.eks. for arbejde udført i internationalt farvand eller f.eks. i det ydre rum, som ikke kan siges at være omfattet af noget lands territorium.

¹⁰³ Jf. Prof. Dr. Klaus Vogel m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3. Udgave, Kluwer Law International, 1997, s. 78 samt Jf. Ekkehart Reimer m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udgave, volume 2, Kluwer Law International, 2015, s. 2006 f, hvor spørgsmålet ikke er behandlet dybdegående, men der i stedet henvises til 3. udgave.

¹⁰⁴ Jf. Prof. Dr. Klaus Vogel m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3. Udgave, Kluwer Law International, 1997, s. 79 samt Jf. Ekkehart Reimer m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udgave, volume 2, Kluwer Law International, 2015, s. 2006 f, hvor spørgsmålet ikke er behandlet dybdegående, men der i stedet henvises til 3. udgave.

Der er flere steder i overenskomsterne, hvor det specifikt er fastsat, at en indkomst kun kan beskattes et bestemt sted, uanset hvor indkomsten opstår. For sådanne bestemmelser er det derfor tydeligt, at bestemmelsens anvendelsesområde ikke er begrænset til aftalelandenes territoriale område. Det gælder f.eks. ofte for arbejde udført ved international trafik, jf. art. 15, stk. 3, hvor beskatningsretten er tildelt personens domicilland. Årsagen til at beskatningsretten efter art. 15, stk. 3 kun gives til personens domicilland, er at gøre beskatningssituationen mere enkelt, for personer der udfører en type arbejde, hvor de kan befinde sig i mange forskellige landes territorier.¹⁰⁵

Selvom det måske i praksis kan virke irrelevant, at alle dobbeltbeskatningsoverenskomster altid finder anvendelse, f.eks. for art. 15, hvor beskatningsretten fordeles mellem personens domicilland, og det land, hvor arbejdet udføres i, hvorfor det som udgangspunkt kun vil være overenskomsten indgået mellem disse to lande der bliver anvendt, sikres det, at ingen andre lande end disse kan beskatte den pågældende persons lønindkomst. Selvom et land der hverken er domicilland eller det land, som arbejdet udføres i, har intern hjemmel til at beskatte personen, vil dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med domicillandet afskære landet fra beskatning, eftersom beskatningsretten vil tilgå domicillandet, når arbejdet ikke bliver udført i det pågældende land.

4.8. Delkonklusion

Dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder flere artikler, som fastsætter anvendelsesområdet. Art. 1 og art. 2 fastslår hvilke personer og skatter, som er omfattet. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne finder dermed ikke anvendelse for personer og skatter, som ikke er omfattet af disse artikler. Det er de lande, som fremgår af en dobbeltbeskatningsoverenskomst overskrift, der kan anvende den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Når det er fastslået om personen og skatten er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomstens anvendelsesområde, er det nødvendigt at fastslå, hvilket land som skal anses som domicilland. Dette fastlægges efter art. 4, som beskriver, at

¹⁰⁵ Jf. OECD's kommentar (2017-versionen) nr. 9 til art. 15

domicillandet er det land, som efter dets interne regler anser personen som fuldt skattepligtig, jf. art. 4, stk. 1. Hvis flere lande anser personen som fuldt skattepligtig efter deres interne regler, skal det afgøres efter kriterierne i art. 4, stk. 2, f.eks. hvor personen har fast bolig til rådighed, eller hvor denne har centrum for sine livsinteresser. Det land som bliver anset som domicilland, har fortrinsret til beskatning af personen.

For dette speciale er især dobbeltbeskatningsoverenskomsten art. 15 relevant, da denne fordeler beskatningsretten af lønindkomst. Denne fordeling har betydning for, om der gives fuld eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller 3, såfremt de øvrige krav i bestemmelsen er opfyldt.

Det er kun domicillandet, der har beskatningsretten af lønindkomst, medmindre arbejdet er udført i det andet land, jf. art. 15, stk. 1. Det er dog alligevel kun domicillandet, som kan beskatte indkomsten, hvis arbejdet, som er udført i det andet land, ikke overstiger 183 dage, og ikke udbetales af en arbejdsgiver eller fra et fast driftssted i dette land, jf. art. 15, stk. 2. Denne formulering er dog ændret i nogle dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, til at domicillandet kun kan beskatte indkomsten, hvis den kommer fra en arbejdsgiver fra domicillandet. Med denne formulering vil domicillandet alt andet lige i mindre omfang være tildelt beskatningsretten, når en person udfører arbejde i et andet land. Dette vil også betyde, at Danmark oftere skal give fuld lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, hvis overenskomstens art. 15, stk. 2 er som netop beskrevet, fordi beskatningsretten færre gange vil være tildelt Danmark.

Art. 15, stk. 3 omhandler international trafik, hvor beskatningsretten kun er tildelt domicillandet. Højesteret fastslog i sagen SKM.2018.60.HR, at der skal være tale om transport af gods eller personer, førend noget kan kvalificeres som international trafik. Det kan have stor relevans for ligningslovens § 33 A, om noget kvalificeres som international trafik, eftersom Danmark som domicillandet så ville være tildelt beskatningsretten, hvorfor der kun kan gives halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Med Højesteretsdommen kan det udledes, at fiskeri i internationalt farvand ikke bør anses som arbejde i international trafik.

Hvorvidt en dobbeltbeskatningsoverenskomst altid finder anvendelse, afhænger af de enkelte artikler. Nogle artikler er begrænset til kun at finde anvendelse på området for de

lande, som fremgår af overenskomstens overskrift. Dette er f.eks. artikler, som omhandler indkomster knyttet til ikke-flytbare ting som f.eks. fast ejendom. For denne slags indkomster gælder, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten kun kan anvendes på landenes områder. For andre indkomster er der ikke en sådan begrænsning for, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten finder anvendelse. Dette gælder f.eks. for art. 15, som fordeler beskatningsretten for lønindkomst. For art. 15 kan en dobbeltbeskatningsoverenskomst anvendes overalt i verden. Dette er begrundet i, at en indkomst skal kunne beskattes i en persons domicilland, hvis ikke indkomsten beskattes i noget andet land.

Art. 21 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten fastslår at indkomster, som ikke er omtalt i de forudgående artikler, kun kan beskattes i en persons domicilland. Anvendelsesområdet for art. 21 er ligesom for art. 15 ikke begrænset til aftalelandenes geografiske områder. Art. 21 er et godt eksempel på, hvorfor anvendelsesområdet for nogle artikler ikke er begrænset geografisk, eftersom artiklen sikrer, at et land ikke beskatter en indkomst, som de efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten hverken er domicil- eller kildeland til.

Det må konkluderes, at for mange indkomster finder alle dobbeltbeskatningsoverenskomster altid anvendelse, såfremt de øvrige krav i art. 1 og art. 2 er opfyldte. Dobbeltbeskatningsoverenskomster finder således ikke kun anvendelse, hvis der er en konkret dobbeltbeskatningskonflikt, og dermed finder også de overenskomster anvendelse, som ikke umiddelbart virker relevante for den pågældende situation for at beskytte mod beskatning fra tredje land. Forskellen på anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster generelt og ved fortolkning af ligningslovens § 33 A, stk. 3 vil blive gennemgået i afsnit 6.

5. Kildeland

Som beskrevet tidligere i afsnit 4.4. er der ikke en fast definition af, hvad der skal forstås som kildeland. For at forstå begrebet kildeland er det derfor nødvendigt at undersøge begrebets anvendelse i praksis. Det undersøges her, hvordan kildeland fortolkes i relation til regler for lempelse af dansk skat knyttet til udenlandsk lønindkomst, herunder især ligningslovens § 33

A, for at få en forståelse af hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst der i praksis anvendes til at fordele eller fastslå beskatningsretten. Derfor gennemgås flere domme og afgørelser herunder, hvor en eller flere dobbeltbeskatningsoverenskomster er blevet brugt til at vurdere, hvilket land som var tildelt beskatningsretten for en lønindkomst. Dette er relevant for det følgende afsnit 6., om sammenhæng mellem hvornår en DBO kan bruges og LL § 33 A, stk. 3. Der inddrages domme, som ikke handler om lempelse efter ligningslovens § 33 A men lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens regler, grundet at disse domme er brugt som argumentation i verserende sager om lempelse efter ligningslovens § 33 A for fiskere i internationalt farvand.

5.1. SKM.2018.60.HR

SKM.2018.60.HR omhandlede en til Danmark fuld skattepligtig person, A, som i indkomståret 2012 arbejdede på et norsk indregistreret skib ud for Angolas kyst. Sagen handlede, udover et spørgsmål omkring, hvad der skal forstås som international trafik, som er behandlet ovenfor i afsnit 4.5.2.1., om hvorvidt Danmark skulle lempe beskatningen af lønindkomsten optjent i udlandet efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem de nordiske lande. Sagen handlede ikke om, hvorvidt A kunne opnå lempelse efter ligningslovens § 33 A, men alene om A kunne opnå lempelse af den danske skat efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

A's arbejdssted var ud for Angolas kyst, men der fandtes ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Angola.¹⁰⁶ Skattestyrelsen gjorde gældende, at Angola ikke skulle anses som værende arbejdslandet, eftersom arbejdet blev udført ombord på et skib med norsk flag. A havde ikke ansøgt om et arbejdsvisum til Angola, og hans sundhedsattester blev udfærdiget efter norske regler. Derfor gjorde Skattestyrelsen gældende, at A's skattemæssige forhold på ingen måde vedrørte Angola, men alene Norge som Danmark havde en dobbeltbeskatningsoverenskomst med i form af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem de nordiske lande.

¹⁰⁶ Der er fortsat ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Angola.

SKAT Jura beskrev dog, at arbejde udført ombord på et norsk skib ikke ansås som arbejde udført i Norge, hvorfor de mente at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske landes art. 15, stk. 1 ikke fandt anvendelse. Modsat henviste Skattestyrelsen til forordning 1408/71, som beskriver følgende: *“En arbejdstager, der er beskæftiget på en medlemsstats område, er omfattet af denne stats lovgivning;*

En arbejdstager, der er beskæftiget om bord på et skib, som fører en medlemsstats flag, er omfattet af denne stats lovgivning”. Landsskatteretten gjorde dog gældende, at denne forordning kun fastlægger hvilket lands regler om social sikring, en person er omfattet af, og ikke hvilket land en person er skattepligtig til, hvilket udelukkende afgøres efter det pågældende lands interne regler.

Norge beskattede ikke indkomsten, bl.a. på grund af geografien for hvor arbejdet blev udført. A's lønindkomst var dog som udgangspunkt skattepligtig til Norge, og skulle således medtages på den norske selvangivelse, det var blot interne norske lempelsesregler, der var årsagen til, at indkomsten ikke faktisk blev beskattet i Norge. Dette skyldes, at A arbejdede ombord på et skib med et såkaldt NIS-flag.¹⁰⁷

Højesteret tog alene stilling til, om den pågældende lønindkomst kunne lempes ved brug af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande, og tog således ikke stilling til forholdet mellem Danmark og Angola, selvom arbejdet blev udført ud for Angolas kyst. Eftersom arbejdet blev udført mere end 12 sømil ud for Angolas kyst, blev det således ikke udført på Angolas territorium, og det giver derfor mening ikke at indblende Angola i spørgsmålet omkring fordeling af beskatningen.¹⁰⁸

Højesteret vurderede, at Danmark blev tildelt beskatningsretten i den konkrete situation af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande, hvorfor A ikke kunne opnå lempelse af den danske skat.

Arbejdet blev ikke udført på Norges territorium, men den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst blev alligevel anvendt, enten fordi Norge var hjemsted for

¹⁰⁷ Svarer til et dansk DIS-skib, som er et skib optaget i Dansk Internationalt Skibsregister. Fiskefartøjer kan ikke registreres i dette register, jf. DIS-lovens § 2.

¹⁰⁸ Desuden vil der ikke kunne opnås lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomsts regler, når der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det andet land.

arbejdsgiveren, og lønnen derfor blev betalt derfra, eller fordi der forelagde en dobbeltbeskatningskonflikt mellem Danmark og Norge. Uanset dette kan det konkluderes, at Norge skal anses som kildeland i denne sag. Dette stemmer overens med, at dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 15 ikke overordnet set er geografisk begrænset.

5.2. SKM.2019.536.LSR

Et andet eksempel på hvad der skal forstås ved kildeland, kan findes i SKM.2019.536.LSR. Sagen er også behandlet nedenfor i afsnit 6.2. Sagen omhandlede en til Danmark fuldt skattepligtig person, A, som i 2012 og 2013 udførte arbejde på forskellige skibe rundt omkring i verden som kranfører for et norsk rederi. A mente han var berettiget til lempelse for lønindkomsten optjent i udlandet efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Landsskatteretten var enig i denne påstand for noget af perioden, men vurderede dernæst, om A kun kunne opnå halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Til denne vurdering undersøgte Landsskatteretten ikke overenskomsten med arbejdsgiverens domicilland, som i dette tilfælde var Norge, men i stedet dobbeltbeskatningsoverenskomsterne for de lande, hvor arbejdet var udført ved.¹⁰⁹

Kildelandene var i denne sag derfor de lande, hvor arbejdet blev udført ved, som var Mexico, Egypten, Storbritannien og Ækvatorialguinea. A fik derfor henholdsvis fuld eller halv lempelse af den danske skat, alt efter om der var en dobbeltbeskatningsoverenskomsten med det enkelte land, som tildelte Danmark beskatningsretten for lønindkomsten.

Denne sag handlede, modsat den forrige, om hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst, som skulle bruges ved vurdering af, om Danmark var tillagt beskatningsretten til lønindkomsten til brug for ligningslovens § 33 A. Da arbejdet blev udført på et andet lands territorium, blev dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land ikke anvendt. Det skal bemærkes, at også i denne sag anså Norge personen som skattepligtig dertil af sin lønindkomst, men indeholdt ikke skat af indkomsten grundet NIS-regler for søfolk. Skattestyrelsen udtalte i sagen, at hvis arbejdet udføres uden for Norge, og der ikke er tale om international trafik, så skal den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke anvendes men i stedet overenskomsten med arbejdslandet. Skattestyrelsens udtalelser i denne sag

¹⁰⁹ Det skal bemærkes, at der ikke var indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med alle arbejdslandene.

virker altså modstridende med deres nuværende holdninger til hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst, som skal anvendes til brug for ligningslovens § 33 A, stk. 3. Mere herom i afsnit 6.

Det fremgår ikke af sagens fakta, hvor langt fra kysterne A udførte arbejde. Det vides derfor ikke om arbejdet blev udført længere end 12 sømil ud fra kysten, og A derfor arbejdede i det som kategoriseres som internationalt farvand. Hvis dette var tilfældet, må kildelandet også kunne være det land, fiskeren befinder sig nærmest til, uden at være på landets territorium og jurisdiktion. Dette behandles dog ikke yderligere, da dette blot er spekulationer på baggrund af manglende informationer i afgørelsen.

5.3. SKM.2018.437.VLR

Denne dom fra landsretten omhandlede A, som i årene 2011 og 2012 udførte arbejde ombord på et norsk fiskefartøj, som befandt sig i internationalt farvand nær Antarktis. A gjorde gældende, at Norge havde beskatningsretten til den løn, som han optjente ombord på fiskefartøjet, og at Danmark ikke kunne udnytte den subsidiære beskatningsret, som der er indsat i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst art. 26, stk. 2. A gjorde derfor gældende, at Danmark skulle lempe den danske skat for lønindkomsten efter reglerne i overenskomsten.

Landsretten fastslog, at A's lønindkomst var af en sådan art, som faldt ind under art. 15, stk. 4, litra b om fiskefartøjer i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Men allerede fordi A alene var skattepligtig af indkomsten i Danmark, opstod der ikke spørgsmål om dobbeltbeskatning, hvorfor dobbeltbeskatningsoverenskomstens lempelsesbestemmelser ikke skulle anvendes.

I SKM.2018.437.VLR ansås arbejdsgiverens domicilland, Norge, ikke som kildeland, fordi Norge ikke havde intern hjemmel til at beskatte indkomsten. Sagen omhandlede ikke lempelse efter ligningslovens § 33 A, men alene lempelse efter overenskomstens regler.

5.4. Tfs 1997,364

TfS 1997,364 omhandler en person A, som for sin hollandske arbejdsgiver havde udført arbejde i Holland samt i en række østasiatiske lande i årene 1984-1990. A opfyldte kravene for lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Det skulle dernæst vurderes, hvorvidt Danmark blev tillagt beskatningsretten af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, således A kun kunne opnå halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Ved denne vurdering anvendte Landsretten dobbeltbeskatningsoverenskomsten for hver af de lande, som A havde udført arbejde i, til at vurdere om Danmark var tildelt beskatningsretten til den lønindkomst, som var knyttet til arbejdet udført der. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Holland blev derfor kun anvendt for den del af lønindkomsten, som var knyttet til perioden, hvor A udførte arbejde i Holland. Det fremgår ikke af denne afgørelse, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland blev anvendt, fordi A's arbejdsgiver var hjemmehørende i Holland.

5.5. Delkonklusion

Det fremgår ikke helt entydigt af de netop gennemgåede afgørelser, hvordan begrebet kildeland fortolkes i praksis i relation til lempelse af dansk skat for lønindkomst optjent i udlandet. I Højesteretsdommen SKM.2018.60.HR anses arbejdsgiverens land, Norge, som kildelandet, hvorfor den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst anvendes. I dommen anser Norge personen som skattepligtig af sin lønindkomst til Norge. I SKM.2018.437.VLR ansås arbejdsgiverens land, Norge, ikke som kildeland, og derfor anvendes overenskomsten ikke herfor. Modsat Højesteretsdommen anså Norge ikke personen som skattepligtig af sin lønindkomst dertil. Ud fra disse to afgørelser tyder det på, at arbejdsgiverens land kan anses som kildeland, hvis landet anser personen som skattepligtig dertil, fordi der derved opstår en dobbeltbeskatningskonflikt, som dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem domicillandet og arbejdsgivers land skal løse.

I SKM.2019.536.LSR anvendes alene dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med de lande, som arbejdet blev udført i og dermed ikke overenskomsten indgået med arbejdsgiverens land, Norge. I denne sag anså Norge dog også personen som skattepligtig af sin lønindkomst

dertil, men beskattede ikke grundet interne lempelsesregler, hvorfor omstændighederne er sammenlignelige med U.2018.1385.H. SKM.2019.536.LSR handler dog om lempelse efter ligningslovens § 33 A, mens SKM.2018.60.HR handler lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens regler.

I TfS 1997,364 blev dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverens land, Holland, kun anvendt for den periode, hvor A havde udført arbejde i Holland. For resten af arbejdsperioden blev dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med de lande, som A ellers havde udført arbejde i, anvendt til at vurdere om Danmark var tillagt beskatningsretten, og dermed om A kunne opnå fuld eller halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3.

Ud fra ovenstående anses kildelandet ved brug af dobbeltbeskatningsoverenskomster i relation til ligningslovens § 33 A, stk. 3, som det land hvor arbejdet udføres i. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land er ikke anvendt ved de sager, som alene handler om lempelse efter ligningslovens § 33 A. Det fremgår dog ikke at der er taget aktiv stilling til dette kildelandsbegreb af en domstol eller et nævn.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverens land anvendes, når indkomsten skal lempes efter overenskomstens regler. Hvis flere lande anser samme person som skattepligtig af samme indkomst, opstår der en dobbeltbeskatningskonflikt. Eftersom dobbeltbeskatningsoverenskomsterne netop er indgået for at afværge dobbeltbeskatningskonflikter, giver det mening, at domstolene anvender de pågældende overenskomster, selvom arbejdet ikke bliver udført i dette land. Dette er ligeledes i overensstemmelse med konklusionen om, at dobbeltbeskatningsoverenskomsternes art. 15 ikke overordnet er geografisk begrænset.

Disse domme og afgørelser kunne tyde på, at der er en forskel på anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster overordnet set og anvendelsesområdet ved fortolkning af ligningslovens § 33 A, stk. 3.

6. Anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster ved fortolkning af ligningslovens § 33 A, stk. 3

Som beskrevet ovenfor finder nogle artikler i en dobbeltbeskatningsoverenskomst som udgangspunkt altid anvendelse, og er ikke geografisk begrænset. Det fremgår af ligningslovens § 33 A, stk. 3, at der kun kan opnås halv lempelse af den danske indkomstskat af det beløb, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst, såfremt en dobbeltbeskatningsoverenskomst tildeler Danmark beskatningsretten. Det er derfor relevant at undersøge, hvornår en dobbeltbeskatningsoverenskomst kan tildele Danmark beskatningsretten isoleret set i forhold til ligningslovens § 33 A, stk. 3, eller måske nærmere modsat hvornår der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som kan tildele Danmark beskatningsretten, således en til Danmark fuldt skattepligtige person kan opnå fuld eksemptionslempelse for den danske indkomstskat efter den danske interne lempelsesregel.

For at forstå fortolkningen af ligningslovens § 33 A, stk. 3 vil der først blive gennemgået eksempler for, når der tydeligt kun kan opnås halv lempelse af den danske skat, fordi en dobbeltbeskatningsoverenskomst tildeler Danmark beskatningsretten. Dernæst vil de situationer blive gennemgået, hvor der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som tildeler Danmark beskatningsretten, samt betydningen for ligningslovens § 33 A, stk. 3, hvis der er indsat en subsidær beskatningsret i en overenskomst.

Når disse situationer er behandlet, vil problemstillingen omkring anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster ved ligningslovens § 33 A, stk. 3, når en person udfører arbejde et sted, som ikke er omfattet af noget lands territorium, blive diskuteret. Eftersom denne problemstilling endnu ikke er afklaret i retspraksis, vil de forskellige betragtninger blive fremlagt, men der vil ikke være en konklusion af, hvordan retstilstanden er eller bør være. Med inspiration fra verserende sager tages der hovedsageligt udgangspunkt i fiskere, som fisker i internationalt farvand.

6.1. Halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3

TfS.1997,364 er et tydeligt eksempel på tildeling af kun halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, såfremt Danmark er tildelt beskatningsretten i en

dobbeltbeskatningsoverenskomst. I sagen havde en til Danmark fuldt skattepligtig person, A, udført arbejde i en række østasiatiske lande for en hollandsk arbejdsgiver. A opfyldte kravene i ligningslovens § 33 A, stk. 1, og ønskede derfor at opnå fuld lempelse for den danske indkomstskat for lønnen optjent i udlandet.

Dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 15, stk. 2 med tre af de østasiatiske lande tildelte arbejdslandet beskatningsretten, grundet at beskatningsretten kun blev tildelt domicillandet, såfremt arbejdet blev udført for en arbejdsgiver, der var hjemmehørende i personens domicillandet. Da arbejdsgiveren var hjemmehørende i Holland, kunne beskatningsretten kun tildeles det land, hvor arbejdet var udført. A fik derfor fuld lempelse af den danske skat for denne del af lønindkomsten, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1.

I dobbeltbeskatningsoverenskomsten med de øvrige lande var formuleringen af art. 15, stk. 2 i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst, hvorfor Danmark som domicilland blev tildelt beskatningsretten, og A kunne dermed kun opnå halv lempelse for den danske skat knyttet til den del af arbejdet, der var udført i disse lande, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3. Det bemærkes, at fordelingen mellem arbejds- og domicilland i en af overenskomsternes art. 15 blev afgjort af hvor stort et beløb, der var optjent i det pågældende land.

Der blev således for lønindkomsten optjent i de østasiatiske lande givet fuld henholdsvis halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller 3, alt efter om dobbeltbeskatningsoverenskomsten med det pågældende land tildelte Danmark beskatningsretten eller ej. Ingen af de østasiatiske lande havde beskattet indkomsten, men som beskrevet tidligere er det ikke afgørende, hvorvidt kildelandet faktisk har udnyttet den tildelte beskatningsret, førend ligningslovens § 33 A, herunder stk. 3, kan benyttes.

6.2. Ingen indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst

Hvis en til Danmark fuldt skattepligtig person udfører arbejde i et land, hvormed Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er praksis, at der gives fuld lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, såfremt betingelserne herfor er opfyldte.¹¹⁰ Tankegangen er

¹¹⁰ Den juridiske vejledning 2022-1, C.F.4.2.3.

herved, at der ikke i sådan en situation er en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som kan tildele Danmark beskatningsretten, hvorfor der ikke blot kan gives halv lempelse for den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 3.

Dette bekræftes i Landsskatterettens afgørelse SKM.2019.536.LSR. Sagen handlede om en til Danmark fuldt skattepligtig person, A, som i 2012 og 2013 udførte arbejde på forskellige skibe rundt omkring i verden som kranfører for et norsk rederi. Det blev vurderet, at han opfyldte betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1 i en del af arbejdsperioden. Det skulle dernæst vurderes, hvorvidt der var en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som tildelte Danmark beskatningsretten, og om A dermed kun kunne opnå halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. A havde sejlet i Mexicos, Storbritanniens og Egyptens farvand, hvormed alle landene havde en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, som alle tildelte Danmark beskatningsretten for lønindkomsten. Derfor blev der givet halv lempelse for lønindkomsten knyttet til arbejde udført ved de pågældende lande. A havde ligeledes sejlet ud for Ækvatorialguineas kyst, hvormed Danmark ikke havde en dobbeltbeskatningsoverenskomst. For lønindkomsten knyttet hertil kunne A således opnå fuld lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1.

Som tidligere beskrevet blev ligningslovens § 33 A, stk. 3 først indsat, fordi det ikke var ønskeligt med en situation, hvor lønindkomsten helt blev fritaget for beskatning. Da den nuværende regel om muligheden for halv lempelse blev indsat, frem for ingen lempelse, hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst tildeler Danmark beskatningsretten, var årsagen til at overhovedet fastholde en regel, der betød at man ikke fik fuld lempelse i alle situationer, når ligningslovens § 33 A, stk. 1 ellers var opfyldt, at man ikke ønskede kritik af, at Danmark gav private, danske arbejdsgivere en konkurrencefordel. Hverken hensynet til at undgå dobbelt ikke-beskatning og hensynet i forhold til undgåelse af kritik af Danmark bliver varetaget i en situation, hvor arbejdet bliver udført i et land, hvormed Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Ikke desto mindre er dette fast retspraksis.

6.3. Subsidiær beskatningsret

Som beskrevet i afsnit 2.3.3. er det klare udgangspunkt, at hvis et land ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal give eksemptionslempelse, er det ikke afgørende,

hvorvidt det andet land faktisk beskatter den pågældende indkomst, som de er tildelt beskatningsretten til. Dette modificeres dog, hvis der er indsat en subsidiær beskatningsret i overenskomsten, da domicillandet så alligevel kan beskatte indkomsten, såfremt det andet land ikke udnytter deres beskatningsret. Da omfanget af lempelse efter ligningslovens § 33 A afgøres af, hvorvidt Danmark er tildelt beskatningsretten efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er det nødvendigt at fastslå, om en subsidiære beskatningsret betyder, at Danmark alligevel bliver tillagt beskatningsretten, og dermed kun kan give halv lempelse af den danske skat.

I nogle af de dobbeltbeskatningsoverenskomster som Danmark har indgået, er der indsat en subsidiær beskatningsret, f.eks. i dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem de nordiske landes art. 26, stk. 2. Hvis Danmark kan udnytte en sådan subsidiær beskatningsret fordi det andet land, grundet deres interne regler, slet ikke beskatter den pågældende indkomst, kan der kun opnås halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3.¹¹¹ Som tidligere nævnt skal der være tale om total undladelse af beskatning fra det andet land, førend den subsidiære beskatning kan udnyttes. Hvis det andet land faktisk kunne beskatte indkomsten, men årsagen til at det ikke beskatter f.eks. skyldes, at indkomsten ikke overstiger et skattefrit bundfradrag, kan den subsidiære beskatningsret ikke udnyttes, hvorfor Danmark skal give fuld lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, såfremt de øvrige betingelser herfor er opfyldte. En subsidiær beskatningsret har således betydning for om der gives fuld eller halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3.

6.5. Arbejde udført i internationalt farvand

Retsstillingen er ovenfor fastslået for anvendelsesområdet af dobbeltbeskatningsoverenskomster i henhold til ligningslovens § 33 A, stk. 3, i de tilfælde hvor arbejdet udføres i et land, hvormed Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og denne tildeler Danmark beskatningsretten, eller hvis denne ikke tildeler Danmark beskatningsretten, men der er indsat bestemmelse om subsidiær beskatningsret, som Danmark i det konkrete tilfælde kan udnytte. Retsstillingen er ligeledes fastslået for en situation, hvor en person udfører arbejde i et land, som Danmark ikke har indgået en

¹¹¹ Jf. cir. nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.9.

dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Det er dog endnu ikke fastslået, hvordan retsstillingen er, såfremt arbejdet udføres i internationalt farvand. Dette scenarie kan have to forskellige udgangspunkter: at personens arbejdsgiver er dansk eller udenlandsk. Dette har relevans fordi, som set i afgørelser gennemgået ovenfor, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverens domicilland tidligere er anvendt, til trods for arbejdet ikke blev udført der.¹¹² Det er ligeledes relevant, fordi Skattestyrelsen netop anvender sådanne dobbeltbeskatningsoverenskomster, for personer som fisker i internationalt farvand, i sager der på nuværende tidspunkt er påklaget, og derfor skal behandles ved Landsskatteretten. Disse to udgangspunkter vil blive behandlet herunder.

I ligningslovscirkulæret er der beskrevet den situation, hvor søfolk arbejder ombord på et skib ejet af et dansk rederi. Som tidligere beskrevet i afsnit 1.5.3. forpligter et cirkulære den myndighed, det er udstedt til, men som udgangspunkt ikke domstolene. Eftersom ligningslovscirkulæret er fra 1996 og flittigt anvendt som fortolkningsbidrag, må det dog antages, at borgere i stort omfang kan støtte ret på dette. Den juridiske vejledning, C.F.4.2.3, som borgerne også kan støtte ret på, behandler ligeledes søfolk, som arbejder ombord på et skib ejet af et dansk rederi, højst sandsynligt på baggrund af afsnittet fra ligningslovscirkulæret.

I cirkulæret og Den juridiske vejledning står der, at hvis søfolk arbejder ombord på et dansk rederis skib, som befinder sig i et lands territorialfarvand, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, så vil overenskomsten ofte tildele Danmark beskatningsretten for lønindkomst optjent der. Det vil betyde, at der kun kan opnås halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Dernæst beskrives det, at hvis arbejdet udføres i internationalt farvand, vil situationen blive behandlet, som var arbejdet blevet udført i et land, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Ligningslovscirkulæret og Den juridiske vejledning fastslår dermed, at hvis søfolk udfører arbejde om bord på et skib ejet af et dansk rederi, som befinder sig i internationalt farvand, vil dette udløse fuldt nedslag af den danske skat, da der i et sådant tilfælde ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som kan tildele Danmark beskatningsretten.¹¹³

¹¹² Dog ikke for situationer, hvor der skulle lempes efter ligningslovens § 33 A.

¹¹³ Det forudsættes, at der ikke er tale om international trafik.

Der er i ligningslovscirkulæret og i Den juridiske vejledning kun taget stilling til det tilfælde, hvor søfolk arbejder ombord på et skib, som er ejet af et dansk rederi, som sejler i internationalt farvand. Det er således ikke beskrevet, hvordan det forholder sig, hvis søfolk arbejder ombord på et skib, som er ejet af et udenlandsk rederi, som sejler i internationalt farvand. Det har helt fra indsættelsen af bestemmelsen i 1975 været uden betydning ved brugen af ligningslovens § 33 A, om lønnen bliver udbetalt af en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver.¹¹⁴ Hvis dette kan siges også at gælde ovenstående tilfælde for arbejde udført ombord på et skib ejet af et udenlandsk rederi, så kunne man forestille sig, at der også gives fuld lempelse for skatten af en lønindkomst optjent herpå, såfremt denne befandt sig i internationalt farvand. Derved vil en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og det land, som selve rederiet befinder sig i, ikke være relevant for brugen af ligningslovens § 33 A.

Det konkret opstillede scenarie, som er beskrevet i cirkulæret og i Den juridiske vejledning, omhandler arbejde ombord på et fartøj, som er benyttet eller ejet af et dansk rederi. I scenariet beskrives således ikke tilfælde, hvor der f.eks. arbejdes ombord på et fiskefartøj, som ikke er ejet af noget, der kan betegnes som et rederi. Skattestyrelsen mener ikke at en fiskerbåd, som fisker i internationalt farvand, kan sammenlignes med den ovenfor beskrevne situation om arbejde i internationalt farvand på et fartøj, som er ejet af et dansk rederi. I hvert fald ikke hvis arbejdsgiveren ikke er dansk men udenlandsk.¹¹⁵ Skattestyrelsen mener, at det skal vurderes, om beskatningsretten tildeles til Danmark, i den dobbeltbeskatningsoverenskomst som eventuelt måtte være mellem Danmark og arbejdsgiverens land. Hvis den gør dette, mener Skattestyrelsen, at der kun kan gives halv lempelse af den danske skat for lønindkomsten optjent ombord på skibet efter ligningslovens § 33 A, stk. 3.

¹¹⁴ Jf. Bemærkningerne til lovforslag om ændring af lov om påligning af indkomst- og formueskat til staten, nr. 75 af 26. november 1975, ad § 1, nr. 2

¹¹⁵ Dette er fra en verserende sag, hvorfor der ikke kan henvises til en konkret afgørelse.

6.5.1. Argumenter for og imod brugen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land

6.5.1.1. Argumenter for

Som beskrevet under afsnit 2.2.2. om ligningslovens § 33 A, stk. 3 var formålet med indsættelsen af ligningslovens § 33 A, stk. 3, at undgå at en indkomst blev helt fritaget for beskatning, hvis der ikke var et kildeland, som beskattede indkomsten. Dette var blandt andet for at undgå kritik af, at danske arbejdsgivere kunne udnytte den manglende beskatning til at udbetale en lavere løn og dermed opnå en konkurrencefordel i forhold til udenlandske arbejdsgivere. Med reglen opnås også, at personen fortsat bidrager til finansiering af den danske velfærdsstat, når der kun skal ske halv lempelse af den danske skat.

Derfor må det antages, at det alt andet lige ikke er ønskeligt for de danske skattemyndigheder, at der kan opnås skattefrihed, hvis en person ikke bliver beskattet af sin indkomst i et andet land, f.eks. fordi denne fisker i internationalt farvand, og Danmark samtidigt ikke kan beskatte indkomsten grundet reglerne i ligningslovens § 33 A.

Formålet med ligningslovens § 33 A, stk. 3 taler således imod, at der kan opnås fuld lempelse af den danske skat, hvis der udføres arbejde i internationalt farvand, hvilket anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgivers land kan afhjælpe. Formuleringen i ligningslovens § 33 A, stk. 3 er *“Har en dobbeltbeskatningsoverenskomst . . . tillagt Danmark beskatningsretten . . .”*. Denne formulering indikerer ikke, at der skal være tale om en bestemt dobbeltbeskatningsoverenskomst, som tildeler Danmark beskatningsretten, førend der kun kan opnås halv lempelse af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på løn optjent i udlandet. Ordlyden forhindrer således ikke anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land. Hvis ligningslovens § 33 A, stk. 3 skal fortolkes sådan, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverens land ikke kan anvendes, må der være tale om en indskrænkende fortolkning af ordlyden.

Anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land kan være begrundet i, at sådanne overenskomster tidligere er anvendt til fordeling af beskatningsretten for lønindkomst optjent for fiskere i internationalt farvand, som det fremgår af Højesteretsdommen U.2018.1385.H, som er gennemgået i afsnit 4.5.2.1. og 5.1.

Sagen omhandlede alene lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten regler, men det kan ikke afvises, at afgørelsen kan betyde, at også dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land kan anvendes ved sager om lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Det vil være dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem de nordiske lande, som skal anvendes, hvis arbejdsgiveren er norsk, hvilket er tilfældet i en af de verserende sager. I denne overenskomst er der indsat den særlige regel om arbejde ombord på et fiskefartøj i art. 15, stk. 4, litra b, hvor personens domicilland alene er tildelt beskatningsretten. Når der aktivt er taget stilling til arbejde ombord på fiskefartøjer, må det være begrundet i, at det er en beskæftigelse, som ofte forekommer på tværs af aftalelandene. Hvis arbejdsgiveren er norsk, er det måske særlig relevant at inddrage dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverens land, når der i overenskomsten er taget direkte stilling til det omhandlede forhold. Dette taler for, at særligt denne dobbeltbeskatningsoverenskomst kan anvendes ved vurderingen i ligningslovens § 33 A, selvom arbejdet ikke er udført der.

Hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land anvendes, men arbejdet ikke udføres i dette land, vil Danmark altid blive tildelt beskatningsretten, fordi det i art. 15, stk. 1, 1. pkt. er fastslået, at det andet land kun kan beskatte indkomsten, hvis arbejdet er udført der. Hvis ligningslovens § 33 A, stk. 3 skal fortolkes således, at overenskomsten indgået med arbejdsgiverens land finder anvendelse, vil dette betyde, at Danmark som domicilland altid får tildelt beskatningsretten, og at den danske skat kun vil blive nedsat med halvdelen, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3

6.5.1.2. Argumenter imod

Modsat ovenstående argumenter for at dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgivers land kan anvendes, kan der argumenteres for, at det kun er dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med det land, hvor arbejdet udføres, der skal anvendes. I domme og afgørelser gennemgået i afsnit 5. om kildeland fremgår kun anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdslandet ved spørgsmål omkring lempelse efter ligningslovens § 33 A. Når arbejdet udføres i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, tildeles der fuld

lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. I en sådan situation er dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land tilsyneladende ikke aktuel, selvom anvendelsen af denne nok ville føre til, at Danmark blev tildelt beskatningsretten, hvorfor der kun skulle lempes for halvdelen af den danske skat, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3.

Beskrivelsen i ligningslovscirkulæret og Den juridiske vejledning om fuld lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, for søfolks arbejde ombord på skibe ejet af danske rederier, som sejler i internationalt farvand, må ligeledes tale for at kun den dobbeltbeskatningsoverenskomst, som er indgået med arbejdslandet, kan anvendes for alle søfolk, også fiskere, som arbejder i internationalt farvand. Arbejde ombord på et skib ejet af et dansk rederi og ombord på en båd, som bruges til fiskeri, virker meget sammenlignelige.

Når ligningslovens § 33 A, stk. 3 henviser til dobbeltbeskatningsoverenskomster, må det være en henvisning til art. 15 om fordeling af beskatningsretten for lønindkomst. Det fremgår af art. 15, at fordelingen sker mellem personens domicilland og arbejdslandet, og artiklen henviser således ikke til arbejdsgiverens land. Dette taler ligeledes for, at ligningslovens § 33 A, stk. 3 skal fortolkes således, at det kun er dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem Danmark og arbejdslandet, der kan anvendes.

Såfremt ligningslovens § 33 A, stk. 3 skal fortolkes således, at kun dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og et arbejdsland kan anvendes, vil det betyde for personer, som ikke arbejder på noget lands territorium, at de altid vil opnå fuld lempelse af den danske skat, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1. Dette er begrundet i, at der ikke findes en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med arbejdslandet, når arbejdet ikke udføres på et lands territorium. Dette gør sig gældende for fiskere, som arbejder i internationalt farvand, men må også kunne overføres til andet arbejde, f.eks. astronauter i rummet.

Det får derfor stor betydning for, om en person kan opnå fuld eller halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, om det udelukkende er dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdslandet, der finder anvendelse, eller om også overenskomsten indgået med arbejdsgiverens land kan anvendes.

6.6. Delkonklusion

Hvis en person udfører arbejde i et land, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og denne overenskomst tildeler Danmark beskatningsretten, kan personen kun opnå halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 3.¹¹⁶ Dette var tilfældet i f.eks. TfS.1997,364. Hvis en person udfører arbejde i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, gives der fuld lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Dette fremgår bl.a. af SKM.2019.536.LSR.

Er der indsat en subsidiær beskatningsret i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som Danmark kan udnytte, fordi det andet land ikke udnytter den beskatningsret, som er tildelt dem, kan en person som opfylder ligningslovens § 33 A, stk. 1's betingelser kun opnå halv lempelse af den danske skat efter stk. 3. Sådant en subsidiær beskatningsret er indsat i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande.

Modsat de ovenfor gennemgåede tilfælde er der ikke en fastslået retstilstand af anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster ved fortolkningen af ligningslovens § 33 A, stk. 3, når en person udfører arbejde i internationalt farvand. Hvis arbejdet der udføres ombord på et skib, er fiskeri, vil der højst sandsynligt ikke være tale om international trafik, jf. fortolkning af begrebet international trafik i U.2018.1385.H, hvorfor domicillandet ikke automatisk er tillagt beskatningsretten efter art. 15, stk. 3 i OECD's modeloverenskomst. Det vil derimod være dobbeltbeskatningsoverenskomsten art. 15, stk. 1 eller stk. 2, der fordeler beskatningsretten for lønindkomsten.¹¹⁷

Som beskrevet i afsnit 4.7. er det fastslået, at anvendelsen af art. 15 ikke er begrænset geografisk, og at artiklen som sådan altid finder anvendelse. Hvis ligningslovens § 33 A, stk. 3 skal fortolkes i overensstemmelse med dette, vil der højst sandsynligt altid være en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som tildeler Danmark beskatningsretten for en til Danmark fuld skattepligtig persons lønindkomst, hvorfor denne kun ville opnå halv lempelse af den danske skat. Dette har ikke været hensigten med ligningslovens § 33 A, stk. 3, hvilket

¹¹⁶ Forudsat at betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1 er opfyldte.

¹¹⁷ Dog anderledes i dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem de nordiske lande.

også fremgår af, at der ofte tildeles fuld lempelse af den danske skat, fordi beskatningsfordelingen kun vurderes på baggrund af én dobbeltbeskatningsoverenskomst ad gangen, jf. f.eks. SKM.2019.536.LSR og TfS.1997,364. Derfor må der være forskel på anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster generelt og ved fortolkning af ligningslovens § 33 A, stk. 3.

Skattestyrelsen har i verserende sager argumenteret for, at det er dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land, som skal benyttes, hvis en person udfører arbejde i internationalt farvand. Dette er begrundet i undgåelse af dobbelt ikke-beskatning af lønindkomsten. Det kan for finansiering af den danske velfærdsstat ikke være optimalt, at en indkomst ikke beskattes. SKM.2018.60.HR taler for anvendelsen af overenskomsten indgået med arbejdsgiveren.

Ordlyden af ligningslovens § 33 A, stk. 3 indikerer ikke, at det er en bestemt dobbeltbeskatningsoverenskomst, der skal anvendes til vurdering af, om Danmark er tildelt beskatningsretten, og forhindrer således ikke muligheden for at anvende overenskomsten indgået med arbejdsgiverens land. Hvis ligningslovens § 33 A, stk. 3 skal fortolkes således, at overenskomsten med arbejdsgiverens land ikke kan anvendes, vil der være foretaget en indskrænkende fortolkning af bestemmelsens ordlyd. Hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverens land anvendes for fiskere i internationalt farvand, vil Danmark være tildelt beskatningsretten, allerede fordi arbejdet ikke er udført i det andet land, jf. art. 15, stk. 1, 1. pkt. Derved vil en person kun opnå halv lempelse af den danske skat, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3.

Modsat taler det for, at kun dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdslandet kan anvendes, at personen bør behandles ligeligt med dem, som udfører arbejde andre steder, f.eks. i et land som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Det ses umiddelbart ikke i andre sammenhænge, ved brugen af ligningslovens § 33 A, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverens land anvendes.

Beskrivelsen i ligningslovscirkulæret og Den juridiske vejledning om at søfolk, der arbejder ombord på skibe ejet af et dansk rederi, som befinder sig i internationalt farvand, kan opnå fuld lempelse af den danske skat, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, taler også for, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverens land ikke skal benyttes. Det samme

gør ordlyden i dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 15, stk. 1, som er den relevante artikel i relation til ligningslovens § 33 A, stk. 3. Det fremgår heraf, at beskatningsfordelingen sker mellem personens domicilland og arbejdslandet. Hvis det kun er dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet, der kan anvendes, vil en person, som fisker i internationalt farvand altid opnå fuld lempelse af den danske skat, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, fordi den ikke arbejder på noget lands territorium.

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at det ikke er fastslået, om kun dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet kan anvendes ved ligningslovens § 33 A, eller om også overenskomsten indgået med arbejdsgiverens land kan anvendes. For de verserende sager om fiskere i internationalt farvand vil denne fortolkning få betydning for, om de altid kan få fuld lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller blot halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, forudsat at de opfylder de øvrige betingelser for lempelse efter disse regler.

7. Konklusion

Ligningslovens § 33 A er en særdeles gunstig lempelsesregel for personer, som er fuldt skattepligtige til Danmark. Såfremt en person arbejder uden for det danske rige i mere end seks måneder uden afbrydelser, kan denne opnå fuld lempelse af den danske skat, som forholdsmæssigt falder på den indkomst, der er optjent i udlandet, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1. Denne regel blev indsat for at øge den danske konkurrenceevne, og som modsvar til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, hvorefter en person bliver fuld skattepligtig til Danmark, hvis denne opholder sig her i landet i mere end 6 måneder.

Den fulde lempelse som kan opnås efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, kaldes også eksemptionlempelse med progressionsforbehold, ny metode. Det betyder, at selvom der gives fuldstændig nedslag af den danske skat, så medregnes indkomsten ved progressionsberegningen og ved indkomstopgørelsen.

Det er et krav, at indkomsten er lønindkomst modtaget i ansættelsesforhold, at der ikke udføres arbejde i Danmark ud over nødvendigt arbejde for udlandsopholdet, samt at personen ikke opholder sig mere end 42 dage i Danmark i nogen seks måneders periode. Hvis

en person overholder disse krav, men en dobbeltbeskatningsoverenskomst tildeler Danmark beskatningsretten for indkomsten, kan der dog kun opnås halv lempelse af den danske skat, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3. Denne regel er indsat for at undgå, at en person modtager en indkomst, som hverken beskattes i Danmark eller i udlandet, hvilket kunne føre til kritik af den konkurrencefordel danske arbejdsgivere måtte opnå ved dette.

Der er på verdensplan indgået utallige dobbeltbeskatningsoverenskomster. De fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster er bilaterale, det vil sige at de er indgået mellem to lande, men Danmark har også indgået en multilateral overenskomst mellem de nordiske lande. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er først og fremmest indgået for at undgå dobbeltbeskatning, eftersom dobbeltbeskatning kan have ødelæggende virkning på den internationale samhandel og mobilitet. Derudover har dobbeltbeskatningsoverenskomsterne også til hensigt at undgå skatteomgåelse og skatteunddragelse, herunder dobbelt ikke-beskatning. Dette er begrundet i, at det ikke er ønskeligt, at en indkomst ikke bliver beskattet grundet udnyttelse af de skattefordele, der kan opnås gennem nogle nationale love og de skattelemper, der kan opnås gennem en overenskomst.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne fordeler kun retten til at beskatte mellem aftalelandene, de indeholder ikke hjemmel til beskatning. Danmark kan således ikke beskatte en indkomst, som en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tildelt Danmark beskatningsretten for, hvis ikke der er en intern dansk hjemmel til beskatning, jf. den gyldne regel. Derimod kan dobbeltbeskatningsoverenskomster begrænse den danske beskatningsret. Dette sker når Danmark har intern hjemmel til at beskatte en indkomst, men en dobbeltbeskatningsoverenskomst afskærer Danmark helt eller delvist fra at beskatte indkomsten.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsters anvendelsesområde er fastslået i overenskomsten tekst, hvad angår omfattede personer og omfattede skatter, jf. OECD's modeloverenskomst (2017-versionen), art. 1 og art. 2. Det fremgår dog ikke direkte i overenskomsterne, hvad anvendelsesområdet er geografiske. I en dobbeltbeskatningsoverenskomst vil de lande, som kan benytte den pågældende overenskomst fremgå af overskriften.

Ved dobbeltbeskatningsoverenskomster, som bygger på OECD's modeloverenskomst, vil domicillandet have fortrinsret til beskatning. Domicilland skal forstås som det land, hvor en person efter et lands interne regler anses som hjemmehørende til, jf. art. 4, stk. 1. Hvis flere lande anser samme person som hjemmehørende, skal domicillandet fastslås efter art. 4, stk. 2, som er på baggrund af, hvor personen har bolig, centrum for sine livsinteresser, sædvanligt opholder sig, eller er statsborger. Det har været nødvendigt at indsætte disse regler, fordi flere lande, ligesom Danmark, anser en person som fuld skattepligtig dertil, hvis personen har bopæl her, eller opholder sig her i mere end seks måneder. Derfor vil det ofte ske, at flere lande anser samme person som fuld skattepligtig.

Det er dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 15, der fordeler beskatningsretten for lønindkomst. Det følger heraf, at det er personens domicilland, som kan beskatte indkomsten, medmindre arbejdet er udført i et andet land, jf. art. 15, stk. 1, 1. pkt. For det arbejde som er udført i andet land, kan dette land i stedet beskatte indkomsten, jf. art. 15, stk. 1, 2. pkt. Efter OECD's modeloverenskomst kan personens domicilland dog alligevel kun beskatte indkomsten, hvis personen ikke opholder sig mere end 183 dage i det andet land, arbejdsgiveren ikke er i det andet land og lønnen ikke udredes af et fast driftssted i det andet land, jf. art. 15, stk. 2, litra a-c. Det ses dog, at der i nogle dobbeltbeskatningsoverenskomster er fraveget OECD's modeloverenskomsts art. 15, stk. 2, litra b ved i stedet at foreskrive, at domicillandet kun kan beskatte indkomsten, hvis arbejdsgiveren befinder sig i domicillandet. I relation til ligningslovens § 33 A vil dette betyde, at en sådan formulering ikke giver Danmark som domicilland beskatningsretten, blot fordi arbejdsgiveren ikke er i arbejdslandet, og Danmark derfor oftere skal give fuld lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 1.

I de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster er der indsat en særlig bestemmelse om arbejde udført i international trafik i art. 15, stk. 3, hvor beskatningsretten er tildelt personens domicilland. Det kan derfor have betydning for hvorvidt der kan opnås hel eller halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 1 eller stk. 3, hvis indkomsten optjenes som led i international trafik. Det er fastslået i 4.5.2.1., at der skal være tale om transport af gods eller personer, førend dette anses som arbejde i international trafik. Fiskeri i internationalt farvand vil derfor ikke blive anset som international trafik.

I overenskomsten indgået mellem de nordiske lande er der også indsat en særskilt regulering af arbejde udført ombord på et fiskefartøj, hvor domicillandet er tildelt beskatningsretten for denne lønindkomst, jf. art. 15, stk. 4. Dette betyder, at Danmark som domicilland altid vil være tildelt beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem de nordiske lande for lønindkomst som en fisker, der er fuld skattepligtig til Danmark, optjener.

For nogle artikler i en dobbeltbeskatningsoverenskomst vil det geografiske anvendelsesområde være begrænset til de landes områder, som fremgår af overskriften. De geografisk begrænsede artikler er de artikler, som omhandler indkomster, som er fast knyttet til et lands område, f.eks. indkomst fra fast ejendom.

Anvendelsesområdet for andre af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikler er ikke begrænset til disse landes områder. Anvendelsesområdet for disse artikler er i stedet globalt, det vil sige at de gælder overalt i verden. Dette gælder bl.a. for art. 15, som fordeler beskatningsretten for lønindkomst. Art. 15 finder således anvendelse, hvor end lønindkomsten er optjent.

Anvendelsen af art. 21 er ligeledes ikke begrænset geografisk. Art. 21 tildeler udelukkende beskatningsretten af indkomst, som ikke er nævnt i foregående artikler, til personens domicilland. Denne artikel demonstrerer, hvorfor i hvert fald nogle af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikler altid finder anvendelse, også selvom den konkrete overenskomst ikke umiddelbart virker relevant for situationen. Dette er begrundet i, at art. 21 sikrer, at et land, som hverken skal anses som domicilland eller kildeland, ikke kan beskatte indkomsten.

Ved fortolkning af ligningslovens § 33 A, stk. 3 giver det dog ikke mening, hvis alle dobbeltbeskatningsoverenskomster altid finder anvendelse, da der derved altid ville være en overenskomst, som tildelte Danmark beskatningsretten, hvorfor det under alle omstændigheder kun er muligt at opnå halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Der må derfor være forskel på anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster generelt og ved fortolkningen af ligningslovens § 33 A, stk. 3. Ofte er det ikke et problem at vurdere, hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst der skal anvendes til brug for ligningslovens § 33 A.

Hvis en person udfører arbejde i et land, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og denne tildeler Danmark beskatningsretten lønindkomsten efter art. 15, stk. 2, er det relativt simpelt at fastslå, at personen kun kan opnå halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 3. Hvis personen udfører arbejde i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, får personen fuld lempelse for den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, fordi der ikke er en overenskomst, som kan tildele Danmark beskatningsretten. Dette fremgår bl.a. af TfS.1997,364.

Er Danmark ikke tildelt beskatningsretten til lønindkomsten, men der er indsat en bestemmelse om subsidiær beskatningsret i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, og Danmark kan udnytte denne beskatningsret, fordi det andet land ikke har intern hjemmel til at beskatte indkomsten, kan en person, som udfører arbejde i det andet land, kun opnå halv lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 3.

Modsat de netop gennemgåede situationer er retstilstanden ikke fastslået for fiskere, som fisker i internationalt farvand, og opfylder betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1. Der er på nuværende tidspunkt forskellige opfattelser af hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst, som skal anvendes til vurdering af, om Danmark er tildelt beskatningsretten for personer, som fisker i internationalt farvand. Der kan argumenteres for, at kun dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med det land hvor arbejdet udføres kan anvendes. Der kan dog også argumenteres for, at også dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land kan anvendes.

Det taler for at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverens land kan anvendes, at ordlyden af ligningslovens § 33 A, stk. 3 ikke beskriver, at der skal være tale om en bestemt dobbeltbeskatningsoverenskomst, som tildeler Danmark beskatningsretten, før der kun gives halv lempelse af den danske skat. Hvis bestemmelsen skal fortolkes sådan, må der være tale om en indskrænkende fortolkning af ordlyden. Formålet med ligningslovens § 33 A, stk. 3 taler ligeledes for dette, eftersom bestemmelsen blev indsat for at undgå dobbelt ikke-beskatning, således Danmark ikke blev kritiseret for at give danske arbejdsgivere en konkurrencefordel.

I Højesteretsdommen SKM.2018.60.HR blev dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land anvendt ved en sag om lempelse af lønindkomst optjent af en fisker i internationalt farvand. Selvom SKM.2018.60.HR ikke handlede om lempelse efter ligningslovens § 33 A, men derimod lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens regler, må dommen tale for brugen af overenskomster indgået med arbejdsgiverens land. Den særlige regel for arbejde udført ombord på fiskefartøjer i dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem de nordiske landes art. 15, stk. 4, litra b, som tildeler personens domicilland beskatningsretten, giver anledning til, at overenskomsten indgået med arbejdsgiverens land kan anvendes, især når arbejdsgiveren er i et af de nordiske lande.

Det taler derimod for, at ligningslovens § 33 A skal fortolkes således, at kun dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet kan anvendes, at det kun er sådanne overenskomster, som er anvendt ved tidligere afgørelser og domme, jf. SKM.2019.536.LSR og TfS 1997,364 som er gennemgået i afsnit 5. Ligeledes benyttes dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet ikke, når en person udfører arbejde i et land, som Danmark ikke har indgået en overenskomst med, selvom dette fører til fuld lempelse af den danske skat efter ligningslovens § 33 A, stk. 1.

Der er i ligningslovscirkulæret og Den juridiske vejledning beskrevet, at der skal ske fuld lempelse af den danske skat, når der udføres arbejde ombord på et skib ejet af et dansk rederi. Begrundelsen herfor er, at dette skal sidestilles med arbejde udført i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Dette må tale for, at det kun er overenskomsten indgået med arbejdslandet, og ikke arbejdsgiverens land, som skal anvendes, også for fiskere.

Art. 15, som er artiklen der fordeler beskatningsretten for lønindkomst i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, beskriver at fordelingen skal ske mellem en persons domicilland, og der hvor arbejdet er udført. Det er denne artikel, som ligningslovens § 33 A er afhængig af, og artiklen henviser på intet tidspunkt til arbejdsgiverens land.

Hvis kun dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet kan anvendes, vil en person, som fisker i internationalt farvand, altid få fuld lempelse af den danske skat, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, såfremt de øvrige betingelser er opfyldte. Dette skyldes, at Danmark ikke kan

have indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med noget land for et område, som ikke er omfattet af noget lands territorium.

Hvis også dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med arbejdsgiverens land kan anvendes, vil Danmark altid være tildelt beskatningsretten, og fiskeren vil derfor altid kun opnå halv lempelse af den danske skat, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3. Dette er begrundet i, at når arbejdet ikke er udført i arbejdsgiverens land, er beskatningsretten for lønindkomsten kun tildelt Danmark som domicilland, jf. OECD's modeloverenskomst art. 15, stk. 1, 1. pkt. Hvilke dobbeltbeskatningsoverenskomster der kan anvendes ved fortolkning af ligningslovens § 33 A, vil derfor få stor økonomisk betydning for fiskere, som arbejder i internationalt farvand.

8. Litteraturliste

8.1. Love og bekendtgørelser

Bekendtgørelse af De Forenede Nationers Havretskonvention af 10. december 1982 tillige med den dertil knyttede aftale af 28. juli 1994 om anvendelse af konventionens kapitel XI

Bekendtgørelse af konventionen af 23. maj 1969 om traktatretten, Wienerkonventionen

Kildeskatteloven, Lovbekendtgørelse nr. 824 af 28. april 2021

Ligningsloven, Lovbekendtgørelse nr. 1735 af 17. august 2021, om påligningen af indkomstskat til staten

Ligningsloven, Lov nr. 649 af 19. december 1975, om ændring af lov om påligning af indkomst- og formueskat til staten

Ligningsloven, Lov nr. 245 af 9. juni 1982, om ændring af lov om påligning af indkomst- og formueskat til staten

Lov nr. 1115 af 21. december 1994 om ændring af ligningsloven m.v.

Overenskomsten af 23. september 1996 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter

Overenskomst af 30. januar 1997 mellem Danmark og Filippinerne til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter

Overenskomst af 22. februar 1999 mellem kongeriget Danmark og regeringen i Kongeriget Thailand til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter

Statsskatteloven, Lov nr. 149 af 10. april 1922, om indkomstskat til staten

8.2. Domme og afgørelser

SKM.2015.576.ØLR

SKM.2018.437.VLR

SKM.2018.60.HR

SKM.2019.536.LSR

SKM.2019.603.LSR

TfS 1993,594

TfS 1995,239

TfS 1997,364

8.3. Forarbejder

Bemærkningerne til lovforslag nr. 97 af 26. november 1975, om ændring af lov om påligning af indkomst- og formueskat til staten

Bemærkningerne til lovforslag nr. 195 af 14. august 2012, om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven

Betænkning nr. 97 af 12. december 1975, over forslag til lov om ændring af lov om påligning af indkomst- og formueskat til staten

Skatteministerens bemærkninger til lovforslag 2, Folketingsåret 2007-08, 1. samling, Almindelige bemærkninger

Skatteudvalget 2018-19 (1. samling), SAU alm. del af 4. januar 2019, j.nr. 2018-8414

8.4. Cirkulærer

Cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 om ligningsloven, ligningslovscirkulæret

8.5. Litteratur

Michelsen, Aage, Anders Nørgaard Laursen & Anja Svendgaard Dalgas, International skatteret, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2017

Michelsen, Aage, Jane Bolander, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen & Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 18. udgave, Djøf Forlag, 2019

Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018

Reimer, Prof. Dr Ekkehart, Prof. Dr Alexander Rust, Johannes Becker, Michael Blank, Prof. Dr Axel Cordewener, Daniela Endres, Prof. Dr Roland Ismer, Prof DDr Georg Kofler, Katharina Reimer, Dr Matthias Valta, Dr Alexander Blank, Prof. Dr Luc De Broe, Prof. Dr Ana Paula

Dourado, Prof. Dr Werner Haslehner, Prof Dr Eric C.C.M. Kemmeren & Kamilla Zembala, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Udgave, volume 1, Kluwer Law International, 2015

Reimer, Prof. Dr Ekkehart, Prof. Dr Alexander Rust, Johannes Becker, Michael Blank, Prof. Dr Axel Cordewener, Daniela Endres, Prof. Dr Roland Ismer, Prof DDr Georg Kofler, Katharina Reimer, Dr Matthias Valta, Dr Alexander Blank, Prof. Dr Luc De Broe, Prof. Dr Ana Paula Dourado, Prof. Dr Werner Haslehner, Prof Dr Eric C.C.M. Kemmeren & Kamilla Zembala, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Udgave, volume 2, Kluwer Law International, 2015

Vogel, Prof. Dr. Klaus, Michael Engelschalk, Maximilian Görl, Alexander Hemmelrath, Moris Lehner Reinhard Pöllath, Reiner Prokisch, Michael Rodit, Frank Stockmann & Wolfgang Tischbirch, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3. Udgave, Kluwer Law international, 1997

Winter-Sørensen, Niels, Jakob Bundgaard, Jens Wittendorff, Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel, Jane Ferniss & Claus Hedegaard Eriksen, Skatteretten 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013

8.6. Andet

OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter