



AALBORG UNIVERSITET

**Ligningsloven § 33 A's betingelser og anvendelse i lyset af
ny praksis**

Løkke Gyldenløve Holm

Nicoline Højvang Nielsen

Simon Ming Du Jensen Rytter

Titelblad

Uddannelsessted	Aalborg Universitet	
Studieretning	Erhvervsøkonomi-jura, Cand.merc.jur	
Semester	4. Semester (10. semester)	
Projektart	Kandidatsspeciale, 30 ECTS	
Forfattere	Løkke Gyldenløve Holm	Studienr. 20193269
	Nicoline Højvang Nielsen	Studienr. 20194917
	Simon Ming Du Jensen Rytter	Studienr. 20194223
Vejleder	Niels Winther-Sørensen	
Danske titel	Ligningsloven § 33 A's betingelser og anvendelse i lyset af ny praksis	
Engelske titel	Ligningsloven § 33 A's Requirement and Application in the Light of Court Precedent	
Retsområde	Skatteret	
Afleveringsdato	16. maj 2024	
Normalsider	73,8 sider / max 80 sider	
Anslag	177.008 anslag/ max 192.000 anslag	

Statistik:

Sider	78
Ord	26.205
Tegn (uden mellemrum)	150.969
Tegn (med mellemrum)	177.008
Afsnit	459
Linjer	2.128

☐ Medtag fodnoter og slutnoter

Abstract

The main purpose of this thesis is to explain the rules for applying the deduction in the Danish Tax Assessment Clause 33 A on salary earned while the taxable person is working in another country than Denmark.

This will be explained by examining the demands for the Danish Tax Assessment Act Clause 33 A can be applied. There has been a ruling from the Danish Eastern High Court about the application of the Danish Tax Assessment Act Clause 33 A. This ruling has been grounds for a discussion about whether this ruling concerns a new requirement for the application of this clause or if the requirement always has been present. The requirements for applying the Danish Tax Assessment Act Clause 33 A will be explained through a legal dogmatic analysis with respect to the High Eastern Court ruling. To examine what consequence the Eastern High Court's ruling has had on the application of the Danish Tax Assessment Clause 33 A, and if the ruling is showing a shift in current law, the purpose of the clause will be examined.

The Model Tax Convention On Income And On Capital: Condensed Version 2017, will be examined, explained and used to understand its' significance in regard to The Danish Tax Assessment Act Clause 33 A. This both regarding the consequence of Denmark having the taxation right because of a double taxation agreement, and how the Danish Tax Assessment Act Clause 33 A

The Danish Tax Assessment Act Clause 33 A is a national rule which deems some remuneration deductive. Before the ruling of the Eastern High Court, the requirements to be able to apply the clause was, the taxpayer is fully tax liable to Denmark, the taxpayer had a stay outside the Danish Kingdom for 6 months, the taxpayer only has stayed inside the kingdom for 42 days because of necessary work, holiday or similar, and the taxpayer has earned his/hers salary in employment.

The Eastern High Court has in their ruling stated that instances, where a taxpayer on their own accord wishes to stay and work outside the Danish Kingdom because of personal reasons, falls outside the application of the Danish Tax Assessment Act Clause 33 A. The Court stated that such a stay falls outside both the clause by the clause's wording and by the clause's processor to the law.

The wording of The Danish Tax Assessment Act Clause 33 A does not state a requirement for the stay outside the Danish Kingdom to have any specific reason. The processor to the Danish

Tax Assessment Act Clause 33 A, does not state that a stay outside the Danish Kingdom because of personal reasons should fall outside the use of this clause. Administrative Practice from the Danish Tax Agency before the Eastern High Court's ruling has not processed the reason for the stay outside the Danish Kingdom.

A reason for the stay has not earlier been a requirement, and therefore there has been a shift in the current law.

Indholdsfortegnelse

Kapitel 1 Formalia	1
1.1 Indledning.....	1
1.2 Problemformulering	3
1.3 Metode.....	3
1.4 Afgrænsning	6
Kapitel 2 Globalindkomstsprincippet	8
Kapitel 3 OECD's Modeloverenskomsten.....	8
3.1 Skattemæssigt hjemmehør.....	9
3.2 Fordeling af beskatningsretten	10
3.2.1 Artikel 15	10
3.2.2 Artikel 19	11
3.2.3 Artikel 21	12
Kapitel 4 Ligningsloven § 33 A	12
4.1 Formål og baggrund	12
4.2 Generelt om Ligningsloven §§ 33 og 33 A	14
4.2.1 Creditlempelsen i Ligningsloven § 33	14
4.2.2 Exemptionlempelsen i Ligningsloven § 33 A.....	15
4.2.3 Treaty shopping	16
Kapitel 5 Ligningsloven § 33 A, stk. 1	17
5.1 Fuld skattepligt.....	17
5.1.2 Begrænset skattepligt.....	19
5.2 6 måneders ophold	20
5.3 42 dages ophold.....	22
5.3.1 Nødvendigt arbejde	23
5.3.2 Ferie eller lignende	24

5.4 Lønmodtager	24
5.4.1 Indtægtstyper.....	25
Kapitel 6 Ligningsloven § 33 A, stk. 2 - Offentlige ansatte	26
6.1 Hvem er omfattet.....	27
6.2 Skattefri ydelser efter Ligningsloven § 7, nr. 15 eller Ligningsloven § 9 A.....	28
6.3 Kollektiv aftale.....	29
Kapitel 7 Ligningsloven § 33 A, stk. 3 - Fordelingsretten efter dobbeltskatningsoverenskomst	30
7.1 Privat ansatte	30
7.2 Offentligt ansatte og systemeksport	31
Kapitel 8 Ophold uden for riget begrundet i arbejdsgivers forhold.....	33
8.1 Østre Landsrets dom af 6. december 2022	33
8.2 Arbejdsgivers forhold i Ligningsloven § 33 As ordlyd.....	35
8.3 Arbejdsgiverens forhold i Ligningsloven § 33 As formål.....	37
8.3.1 Østre Landsrets begrundelse med henvisning til forarbejderne.....	37
8.3.2 Ligningsloven § 33 As formål	38
8.4 Delkonklusion	41
Kapitel 9 Konsekvenser af styresignalet SKM2023.519.SKTST	44
9.1 Begrundet i arbejdsgiverens forhold	45
9.1.1 Private årsager.....	45
9.1.1.1 Ægtefæller.....	46
9.1.1.2 Delkonklusion på private årsager.....	50
9.1.2 Aktionærforhold.....	50
9.1.2.1 Hovedaktionær.....	50
9.1.2.2 Bibeskæftigelse	55
9.1.2.3 Delkonklusion	56

9.2 Ophold uden for riget	57
9.2.1 Ansættelse uden for riget	57
9.2.1.1 Delkonklusion	58
9.2.2 Ferie i forbindelse med ophold uden for riget	58
9.2.2.1 Fri	58
9.2.2.2 Ferie	60
9.2.2.3 Det samlede ophold uden for riget	62
9.2.2.4 Delkonklusion	63
9.2.3 Udsendt som offentligt ansat	64
9.2.3.1 Udsendelse efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4.....	65
9.2.3.3 Dobbelt ikke-beskatning	68
9.2.4 Delkonklusion på ophold	69
9.3 Dokumentationskravet	70
9.3.1 Dokumentation.....	71
9.4 Delkonklusion på styresignalet	73
Kapitel 10 Gældende ret	74
Kapitel 11 Konklusion	76
Litteraturliste.....	

Kapitel 1 Formalia

1.1 Indledning

De danske virksomheder eksporterer varer og tjenester for mere end 1.100 milliarder kroner om året, og eksporten understøtter i Danmark mere end 800.000 jobs.¹ Derved er den internationale sammenhandel gavnlig for både beskæftigelsen i Danmark, men også for den danske økonomi. Den øgede internationale samhandel og globalisering har ført til, at det aldrig har været nemmere at blive ansat i en virksomhed i ét land, men være bosat i et andet land.

Personer, som bor i et land og arbejder i et andet land, kan være i risiko for at blive dobbeltbeskattet af deres lønindkomst. Denne risiko skyldes, at begge lande gerne vil beskatte lønindkomsten, hvorfor skatteyderen bliver dobbeltbeskattet. Ansatte, som bliver dobbeltbeskattet af deres løn, er antageligt ikke i samme grad motiveret til at søge arbejde eller tage arbejde i andre lande end det land de bor i. Denne risiko for dobbeltbeskatning kan være en væsentlig barriere for det danske erhvervsliv, når de søger efter den mest kvalificeret arbejdskraft. Risikoen for dobbeltbeskatning er ligeledes en barriere, når en dansk virksomhed ønsker at udsende en ansat til at arbejde i et andet land, hvor ansatte risikere at blive skattepligt af lønindkomsten.

For at sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning, og dobbelt ikke-beskatning, er Danmark en del af et internationalt samarbejde som ledes af The Organisation for Economic Co-operation and Development også forkortet OECD-samarbejdet. OECD har udgivet en Modeloverenskomst, som de enkelte stater kan anvende som skabelon eller model til udformningen af deres aftalte dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre stater. Danmark har ved deltagelsen i OECD-samarbejdet indgået en række dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre stater, der søger at sikre, at der sker fordeling af beskatning.

I Modeloverenskomsten er det grundtanken, at lønindkomsten skal beskattes i den stat, som skatteyderen har sit skattemæssige hjemmehjør. Udgangspunktet for beskatningen i Modeloverenskomsten er også kendt som domicillandsbeskatning. Dette udgangspunkt afviges, hvis der er særlig tilknytning mellem skatteyderens erhvervede lønindkomst og det land, indkomsten er erhvervet i. Hvis der er denne særlige tilknytning, skal lønindkomsten beskattes i kildelandet. Denne beskatning er kendt som kildelandsbeskatning.

¹ (Jeppesen, Sunesen, Henriksen, & Thelle, 2018, side 6)

Danmark har ligeledes nationale bestemmelser, som giver muligheden for national lempelse med henblik på at udgå dobbeltbeskatning. I national ret er der lempelsesmulighederne i Ligningsloven § 33 og Ligningsloven § 33 A. Ligningsloven § 33 hjemler den nationale mulighed for creditlempelse for fuldt og begrænsede skattepligtige personer. Ligningsloven § 33 A hjemmel den nationale mulighed for exemptionslempelse med progressionsforbehold for lønindkomst, der er optjent af fuldt skattepligtige personer, der har opholdt sig uden for riget. Specialets fokus er den national lempelsesmulighed i Ligningsloven § 33 A.

I december 2022 afsagde Østre Landsret kendelse i dommen SKM2023.18.ØLR. SKM2023.18.ØLR vedrørte en skatteyder, som var pilot, og som ønskede lempelse efter Ligningsloven § 33 A. Østre Landsret afgjorde, at skatteyderen ikke opfyldte betingelserne i Ligningsloven § 33 A, og kunne derved ikke opnå lempelse efter Ligningsloven § 33 A. Østre Landsret begrundede deres resultat med, at skatteyderen havde bosat sig uden for riget af private årsager, og at skatteyderens ophold uden for riget ingen sammenhæng havde med skatteyderens arbejdsgivers forhold. Østre Landsret begrundede endvidere deres resultat med, at det siden Ligningsloven § 33 A indsættelse i 1975, havde været formålet med bestemmelsen, at opholdt uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Efter Østre Landsrets resultat i SKM2023.18.ØLR har flere store rådgivningshuse været ude at kommentere resultatet. De store rådgivningshuse anfører, at Østre Landsrets resultat er udtryk for en ny praksis vedrørende anvendelsen af Ligningsloven § 33 A.² Skattestyrelsen har på baggrund af SKM2023.18.ØLR udstedt styresignalet SKM2023.519.SKTST. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Østre Landsrets resultat i SKM2023.18.ØLR, præciserer en væsentlig forudsætning for, at en skatteyder kan opnå lempelse efter Ligningsloven § 33 A. På baggrund af SKM2023.18.ØLR præciserer Skattestyrelsen, at lempelse efter Ligningsloven § 33 A ikke kan opnås, hvis skatteyderen af egen drift og uafhængigt af skatteyderens arbejdsgiver bosætter sig uden for riget.

Der er væsentlig forskel på, om en afgørelse er udtryk for ny praksis, eller om der er tale om en præcisering af en i forvejen gældende betingelse. Derfor har rådgivningshusenes holdning

²(Deloitte,2023)

(pwc, 2023)

(Revisorgruppen, 2022)

(Kraft, 2023)

til betydningen af afgørelsen i SKM2023.18.ØLR, Østre Landsrets begrundelse og styresignalet SKM2023.519.SKTST givet anledning til undringer, som kan udtrykkes med følgende spørgsmål: Er SKM2023.18.ØLR, udtryk for ny praksis eller er det en præcisering som Skattestyrelsen anfører det? Hvis det er ny praksis, hvad indebærer det så for de skatteydere, som søger at opnå lempelsen? På baggrund af disse spørgsmål søges der i specialet belyst, hvorvidt SKM2023.18.ØLR er udtryk for ny praksis, eller om der er tale om en præcisering af gældende ret.

1.2 Problemformulering

Specialet har til formål at belyse og analysere, den interne lempelsesmulighed i Ligningsloven § 33 A på baggrund af SKM2023.18.ØLR, samt sammenhæng med OECD's Modeloverenskomst. Derfor vil specialet besvare følgende problemformulering:

Hvilken betydning har SKM2023.18.ØLR haft for anvendelsen af Ligningsloven § 33 A?

Til brug for besvarelsen af specialets problemformulering behandles følgende underspørgsmål:

Hvad var betingelserne for anvendelsen af Ligningsloven § 33 A før SKM2023.18.ØLR?

Hvad er betingelserne for anvendelsen af Ligningsloven § 33 A efter SKM2023.18.ØLR?

Kan betingelserne i Ligningsloven § 33 A efter Østre Landsrets dom SKM2023.18.ØLR, rummes i Ligningsloven § 33 As ordlyd og formål?

1.3 Metode

I det følgende vil det fastsættes, hvilken videnskabsmetode der anvendes i specialet. Specialets problemformulering omhandler en juridisk problematik, hvorfor der anvendes en retsvidenskabelig metode til besvarelse af problemformuleringen. Inden for retsvidenskaben er der ikke en bred vifte af metodemuligheder, idet retstilstanden skal være ens for alle.³

I specialet anvendes den retsdogmatiske metode. Den retsdogmatiske metode anvendes til at analysere og beskrive gældende ret. Den gældende ret, kaldet de lege lata, findes ved at fortolke relevante retskilder. Idet der i specialet behandles, om der er sket ændring af gældende

³ (Munk-Hansen, 2022, s. 198)

ret, vil der udover at beskrive gældende ret også foretages en retspolitisk, de lege ferenda, tilgang til specialet. Der vil derfor både være en redegørelse af gældende ret og en kritisk behandling af afgørelserne og formålet med loven.

Ved hjælp af disse metoder vil der i specialet belyses, hvad der er gældende ret inden for anvendelsen af Ligningsloven § 33 A. Dette vil opnås ved at behandle relevante retskilder. Specialet tager udgangspunkt i fortolkninger af retskilder, hvorfor det er vigtigt at fastlægge, hvad der anses som retskilder, samt hvilken restkildeværdi retskilderne har. Den øverste retskilde er lovene, hvor Grundloven er øverst i lovhierarkiet. Det følger af Grundloven § 43, at ingen skat kan pålægges medmindre det er hjemlet ved lov.

Inden for skatteretten er der forskellige love, der regulerer skattepligten og hvordan en indkomst skal beskattes, eller ikke skal beskattes. Der er ligeledes et hierarki inden for, hvilke skatteretlige love, der går forud for andre. En lov, der finder anvendelse på en specifik situation, har forrang for en lov, der finder anvendelse på en general situation. Dette er også kendt som princippet om, at *lex specialis* har forrang for *lex generalis*.⁴

I forbindelse med og forinden vedtagelsen af loven, vil der blive udarbejdet forarbejder til loven, som indeholder formålet og lovgiveres bemærkninger til loven. Disse anses som en vigtig retskilde til at fortolke loven. Forarbejdernes egentlige retskilde værdi er diskutabel, men forarbejderne bruges til fortolkningen af den skrevne regel, i tvivlstilfælde. Ud fra et retspolitisk perspektiv er det kritisabelt, hvis en retsregel er upræcist formuleret, når det er retsreglen borgerne skal indrette sig efter og efterleve. Det er uhensigtsmæssigt, at borgerne skal være bekendt med og læse forarbejderne til loven for at kunne forstå deres retstilstand. Det forekommer udbredt inden for skatteretten, at domstolene ikke har betænkelighed ved at fortolke uden for lovteksten.⁵

Til fortolkning af lovene er retspraksis relevant for at få en forståelse af anvendelsen. Inden for retspraksis er der også et hierarki. Højesterets domsafsigelser har større retskildeværdi end Landsretten. Landsrettens domsafsigelse har større retskildeværdi end Byrettens domsafsigelser. Inden for skatteretten starter sager ved Skattestyrelsen og påklages til behandling af Skatterådet. Skatterådets afgørelser kan ankes til Landsskatteretten. Landsskatteretten er på trods

⁴ (Munk-Hansen, 2022, s. 328)

⁵ (Munk-Hansen, 2022, s. 313)

af sit navn ikke en domstol, men et ankenævn. En afgørelse fra Landsskatteretten kan derved ankes til behandling af domstolene.

Et bindende svar fra Skatterådet er administrativ praksis og ikke retspraksis. Administrativ praksis er kun bindende for forvaltningsmyndighederne selv og deres underordnet myndigheder.⁶ Et bindende svar fra Skatterådet opnås på forespørgsel af den enkelte skatteyder. Her skal skatteyderen, også kaldet spørger, stille spørgsmål, der kan besvares med et ja eller et nej.

Cirkulærer kan ligeledes anvendes til fortolkning af gældende ret. Et cirkulære er en generel tjenestebefaling fra en overordnet til underordnede myndigheder.⁷ Inden for skatteretten er det Den juridiske vejledning og styresignalerne, der har cirkulærer status. Cirkulærer er ikke en bindende forskrift, som borger kan påberåbe ved domstolene.⁸ Cirkulærer kan være med til at give borgeren en berettiget forventning om retstilstanden ud fra lighedsbetragtningen.⁹ Den juridiske vejledning beskriver, hvordan Skattestyrelsen opfatter glædende ret.¹⁰ Skattestyrelsen er forpligtiget til at følge, hvad der er skrevet i Den juridiske vejledning.¹¹

Et styresignal kan udsendes af Skattestyrelsen og indeholder en angivelse af, hvordan Skattestyrelsen anser retstilstanden på et givet område. Et styresignal skal udstedes for at skabe en fornøden opmærksomhed på et område og kan eksempelvis udsendes, når der opstår nye områder, hvor der ikke tidligere har været praksis. Der kan også udstedes et styresignal ved praksisændring eller præcisering, når retsgrundlaget er uklart, når styrelsen ved eller fornemmer, at praksis ikke er ensartet eller i forbindelse med en ny afgørelse, hvor domstolene har tilsidesat en administrativ praksis.¹² Et styresignal er kun gældende indtil det bliver indarbejdet i Den juridiske vejledning. Det fremgår af styresignalet, hvornår det skal indarbejdes i Den juridiske vejledning og derved ophæves.¹³

⁶ (Munk-Hansen, 2022, s. 239)

⁷ (Hansen & Werlauff, 2022, s. 167)

⁸ (Munk-Hansen, 2022, s. 361)

⁹ (Munk-Hansen, 2022, 363)

¹⁰ (Munk-Hansen, 2022, s. 363)

¹¹ (Hansen & Werlauff, 2022, s. 169)

¹² (Hansen & Werlauff, 2022, s. 168)

¹³ (SKM2018.348.SKTST)

Litteratur kan også anvendes til at få en forståelse af gældende ret. Litteratur anses ikke som en retskilde, hvorfor den udelukkede bør anvendes som supplement til fortolkning.¹⁴

Desuden er det vigtigt at have en forståelse af de internationale retskilder i samspillet med nationale bestemmelser. Inden for skatterettens område anvendes OECD's Modeloverenskomst og de hertil aftalte dobbeltbeskatningsoverenskomster. OECD's Modeloverenskomst er udgivet i flere versioner siden første version. Der vil i dette speciale anvendes versionen fra 2017. En dobbeltbeskatningsoverenskomst er en bilaterale mellem to stater, men kan også være multilateral som den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.¹⁵

1.4 Afgrænsning

Dette afsnit har til formål at afgrænse, hvad der findes at være uden for problemformuleringen. Specialet vil derfor kun behandle, det der er relevant for at finde frem til gældende ret for anvendelsen af Ligningsloven § 33 A.

Dette speciale har fokus på at belyse, hvad der er gældende ret som følge af SKM2023.18.ØLR og det deraf efterfølgende styresignal. Der vil derfor være en del emner, som vil kunne behandles med relation til Ligningsloven § 33 A, men som ikke behandles. Dette speciale vil belyse gældende dansk ret, hvorfor der er afgrænset fra at behandle andre lands national skattelovgivning. Hertil vil der ikke behandles om Ligningsloven § 33 A er i overensstemmelse med EU-retten.

Af Ligningsloven § 33 A fremgår det, at det kun er en person, som er skattepligtig efter Kildeskatteloven § 1, der er omfattet af bestemmelsen. Skattepligt på baggrund af andre love end Kildeskatteloven, såsom skattepligten efter kulbrintebeskatningsloven, sømandsbeskatningsloven og andre speciallovgivninger vil ikke blive behandlet.

Ligningsloven § 33 A, stk. 4 og 5, vedrørende henholdsvis Skatteministerens kompetencer og beskatning af dødsboer, behandles ikke. I bestemmelsen stk. 6, fremgår der en midlertidig ordning, som blev indsat i forbindelse med covid-19, som ligeledes ikke behandles. Disse dele af bestemmelsen behandles ikke, idet specialet fokuserer på betingelserne efter Ligningsloven § 33 A, stk. 1 og betydningen af SKM2023.18.ØLR.

¹⁴ (Hansen & Werlauff, 2022, s. 170)

¹⁵ (Hansen & Werlauff, 2022, s. 31)

Østre Landsret behandler i SKM2023.18.ØLR skatteyderens henvisning til forventningsprincippet, men dette behandles ikke i specialet.

I dette speciale behandles den problemstilling, hvor en lønindkomst bliver beskattet af to eller flere lande, også kaldt den juridiske dobbeltbeskatning. Dette speciale behandler ikke den økonomiske dobbeltbeskatning, der opstår, når samme indkomst beskattes hos to forskellige skattemyndigheder.

I specialet er det lønindkomst, der behandles. Derfor vil der i henhold til OECD's modeloverenskomst kun fokuseres på bestemmelserne i artikel 15 og artikel 19. Det er derfor afgrænset fra at behandle beskatning af eksempelvis pensioner, som er optjent under ophold uden for landet.

Dette speciale behandler en juridisk skatteretlig problemstilling, hvorfor der ikke behandles forvaltningsmæssige problemstillinger. Specialet vil ligeledes ikke behandle mulige selskabsretlige problemstillinger.

Der afgrænses fra at behandle problemstillinger vedrørende personer, som er skattepligtige efter grænsegænger reglerne i Kildeskattelovens § 5A-5D. Disse problemstillinger behandles ikke, da de ikke har direkte relation til spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om en praksisændring eller en præcisering af anvendelsen af Ligningsloven § 33 A.

Kapitel 2 Globalindkomstsprincippet

Før gennemgang af Ligningsloven § 33 A vil der redegøres for, hvordan lønindkomst beskattes i Danmark. Dette gøres med henblik på at forstå sammenhængen mellem beskatning af lønindkomst og lempelsesmuligheden i Ligningsloven § 33 A.

Hovedreglen i dansk skatteret er, at alt indkomst er skattepligtigt, hvad enten den hidrører fra kilder her i landet eller fra kilder i udlandet jf. Statsskatteloven § 4. Denne hovedregel er også kendt som globalindkomtsprincippet. Bestemmelsen opremser kasuistisk, hvilke indkomsttyper, der skal beskattes i Danmark. Den danske beskatning er derved ikke begrænset til de i bestemmelsen opremsende indkomsttyper.

Globalindkomtsprincippet gælder kun for fysiske og juridiske personer, som er fuldt skattepligtige til Danmark. Fysiske eller juridiske personer, som er begrænset skattepligtig til Danmark, har ikke pligt til at opgøre deres indkomst fra andre i Danmark.¹⁶

Globalindkomtsprincippet betyder for fysiske eller juridiske personer, som er fuldt skattepligtig til Danmark, at de ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst, skal medregnes de samlede årsindtægter. Det er uden betydning om indtægten kommer fra kilder her i landet eller fra kilder i udlandet. Dette medfører, at der i opgørelsen som udgangspunkt, skal medtages udenlandske indtægter, der muligvis er blevet beskattet i et andet land.¹⁷

Kapitel 3 OECD's Modeloverenskomsten

I dette kapitel behandles, hvordan beskatningsretten fordels efter OECD's Modeloverenskomst.

Danmark var tilbage i 1960, sammen med 19 andre lande med til at underskrive en konvention, der grundlagde The Organisation for Economic Co-operation and Development forkortet OECD. Formålet med denne organisation, og dette samarbejde er at styrke den økonomiske internationalt sammenhandel gennem diplomatiske forhandlinger, og der af indgåede aftaler.¹⁸

Fra OECD er der udarbejdet en Modeloverenskomst, som kan anvendes af stater, når de skal udarbejde og forhandle bilaterale aftaler, der søger at regulere international dobbeltbeskatning,

¹⁶ (Bygholm, Gam, & Nielsen, 2024, side 70)

¹⁷ (Bygholm, Gam, & Nielsen, 2024, s.146)

¹⁸ (OECD, 2024, sidst besøgt 28/2/24)

for at sikre imod både dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning.¹⁹ De aftaler, som de enkelte stater udarbejder mellem hinanden omtales dobbeltbeskatningsoverenskomster eller forkortet DBO.²⁰

OECD reviderer, opdaterer og udgiver med få års mellemrum Modeloverenskomsten. Den seneste udgave er fra 2017. Modeloverenskomsten har i sig selv ingen retlig binding, men kommentarerne til Modeloverenskomsten kan anvendes som fortolkningsbidrag til de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster på samme vis, som forarbejder kan benyttes til fortolkning af lovgivningen.²¹

Dette betyder, at såfremt der opstår en dobbeltbeskatnings situation med en stat, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, skal beskatningsretten i første omgang søges afklaret i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Såfremt Danmark, på baggrund af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, har fået tildelt beskatningsretten vil Danmark kunne pålægge skat efter såvel dobbeltbeskatningsoverenskomsten, som nationale skatteregler, såfremt der er intern dansk hjemmel hertil. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan ikke udvide Danmarks beskatningsbeføjelser mere end, hvad der er hjemmel til i intern ret.

Modeloverenskomsten har i sig selv ingen retlig binding. Staterne, som ønsker at indgå i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan efter aftale afvige fra eller følge Modeloverenskomsten.

3.1 Skattemæssigt hjemmehør

Modeloverenskomstens artikel 4 definerer, hvad skattemæssigt hjemmehør betyder, og hvordan skattemæssige hjemmehør skal afgøres for fysiske og juridiske personer. Det er udgangspunktet, at fysiske og juridiske personer har skattemæssigt hjemmehør i den stat, hvor personen er fuld skattepligtig. Er en fysisk person, efter landenes nationale lovgivning, fuld skattepligtig til begge stater, vil det skattemæssige hjemmehør imidlertid skulle afgøres efter den hierarkiske opstilling i Modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2.

Efter den hierarkiske opstilling i Modeloverenskomsten artikel 4, stk. 2, ses der først på, hvor den fysiske person har bolig til rådighed. Har den fysiske person ingen bolig til rådighed i nogen af staterne, eller i begge staterne, ses der på, hvor den fysiske person har sit centrum for

¹⁹ (OECD, 2019, s. 1)

²⁰ (Den juridiske vejledning, 2024.1, C.F.8.1.1)

²¹ (Den juridiske vejledning, 2024-1, C.F.8.2.1)

livsinteresser. Kan det ikke vurderes, hvor den fysiske person har sit centrum for livsinteresser, vil den fysiske persons skattemæssige hjemmehør afgøres ud fra, hvor den fysiske person er statsborger. Er den fysiske person statsborger i ingen eller begge af landene, skal staterne afgøre den fysiske persons skattemæssige hjemmehør ved gensidig aftale.

Er det en juridisk person, der er fuldt skattepligtig til begge stater, skal det skattemæssige hjemmehørs spørgsmål afgøres ved, at staterne gennem forhandlinger kommer til enighed om, hvor denne juridiske person er skattemæssigt hjemmehørende, jf. Modeloverenskomsten artikel 4, stk. 3.

Det land som er personens skattemæssige hjemmehør, er personens domicilland, og det andet land vil være kildelandet. Idet specialet omhandler en lempelse for fysiske personer, behandles der i det følgende kun fordelingen af beskatningsretten til fysiske personers lønindkomst.

3.2 Fordeling af beskatningsretten

Når der er fundet frem til, hvilket land, der er domicillandet og hvilket land, der er kildelandet, kan beskatningsretten til indkomsten fordeles. Fordeling af beskatningsretten sker på baggrund af Modeloverenskomsten artikel 15-21. Hvilken artikel indkomsten skal fordeles efter, afhænger af indkomsttypen. Der vil i det følgende behandles artiklerne 15 og 19. Der behandles kun disse to artikler, da specialets fokus er den nationale lempelsesmulighed i Ligningsloven § 33 A for lønindkomst erhvervet for arbejde udført uden for riget. Derfor behandles fordelingen af beskatningsretten efter artikel 16, 17, 18, og 20 ikke.

3.2.1 Artikel 15

Udgangspunktet i artikel 15 er, at domicillandet får beskatningsretten til lønindkomst erhvervet fra en ansættelsesforhold. Hvis personen derimod har optjent lønindkomsten ved fysisk at have arbejdet i den stat, som efter artikel 4 bliver kildelandet, kan kildelandet beskatte indkomsten, jf. Modeloverenskomsten artikel 15, stk. 1.

Domicillandet kan imidlertid undtagelsesvis genvinde beskatningsretten, på trods af, at indkomsten er optjent ved fysisk tilstedeværelse i kildelandet, hvis tre kumulative betingelser Modeloverenskomsten i artikel 15, stk. 2, er opfyldt.

Den første betingelse er, at personen ikke må have bopæl i kildelandet i mere end 183 dage i en 12 måneders periode, der har sin begyndelse eller afslutning i det pågældende skat-

teår, jf. Modeloverenskomsten artikel 15, stk. 1, litra a.²² Forekommer der halve dage, eksempelvis på baggrund af et skævt ankomst- eller afrejsetidspunkt, medregnes denne halve dag som en hel dag i opgørelsen af de 183 dage.²³

Den anden betingelse er, at lønnen ikke betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i kildelandet, jf. Modeloverenskomsten artikel 15, stk. 2, litra b. Opfyldelsen af denne betingelse er således afhængig af den skattepligtige fysiske persons arbejdsgiver og denne arbejdsgivers skattemæssigt hjemmehør som følge af Modeloverenskomsten artikel 4.

Den tredje og sidste betingelse for, at domicillandet genvinder beskatningsretten til lønindkomsten erhvervet i kildelandet er, at lønnen ikke udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i kildelandet, jf. Modeloverenskomsten artikel 15, stk. 2, litra c.

Modeloverenskomsten artikel 15, stk. 2, litra c skal forstås i sammenhæng med Modeloverenskomsten artikel 7. Det skyldes hensynet til, at det ville være uhensigtsmæssigt, hvis det faste driftssted i kildelandet skulle indrømmes et fradrag for den udbetalte lønindkomst, og kildelandet så efterfølgende ikke vil få adgang til at beskatte lønindkomsten, som fradraget vedrører.²⁴

Disse tre betingelser, som er oplistet i Modeloverenskomsten art 15, stk. 2, litra a-c, er et udtryk for, at der skal være en ikke ubetydelig tilknytning mellem den fysiske person erhvervelse af lønindkomsten og kildelandet. Yderligere indeholder Modeloverenskomsten artikel 15, stk. 3 en special bestemmelse, hvorved personer, der erhverver vederlag for arbejde udført som besætningsmedlem på et skib eller luftfartøj, der benyttes i international trafik, jf. Modeloverenskomsten artikel 3, stk. 1, litra e, alene kan beskattes i den fysiske persons domicilland.

3.2.2 Artikel 19

Modeloverenskomsten Artikel 19 fordeler beskatningen ved løn, der er udbetales i forbindelse med en fysisk persons varetages af et offentligt erhverv. Løn, der er udbetalt af en kontrahe-

²² (OECD Modeloverenskomst 2017, kommentarerne til art. 15, stk. 2, kommentar nr. 4)

²³ (OECD Modeloverenskomst 2017, Kommentar til art. 15, stk. 2, kommentar nr. 5)

²⁴ (OECD Modeloverenskomst 2017, Kommentar til art. 15, stk., kommentar nr. 7-7.2 og nr. 8-8.28)

rende stat, af en politisk underafdeling eller af en lokal myndighed, underafdeling eller myndigheds tjeneste er omfattet af artiklen. Sådan lønindkomst kan, som udgangspunkt, kun beskattes af den stat, der udbetaler lønnen, jf. Modeloverenskomsten artikel 19, stk. 1, litra a.

Dette udgangspunkt fraviges i de tilfælde, hvor den fysiske person, der varetager hvervet i den anden stat, er hjemmehørende til denne anden stat som statsborger, jf. Modeloverenskomsten artikel 19, stk. 1, litra b. Udgangspunktet fraviges ligeledes, hvis den fysiske person ikke har taget bopæl i den anden stat, alene med det formål at varetage hvervet, jf. Modeloverenskomsten artikel 19, stk. 1, litra b.

Finder en, af de to undtagelser i Modeloverenskomsten artikel 19, stk. 1, litra a-b, anvendelse vil den stat, hvor den fysiske person varetager sit offentlige hverv, få tildelt beskatningsretten. Hvis der er tale om lønindkomst, men lønindkomsten ikke hidrører fra et offentlig hverv, skal fordelingen af beskatningsretten ske efter artikel 15.

3.2.3 Artikel 21

I de tilfælde, hvor den lønindkomst, der er genstand for dobbeltbeskatning, ikke er omtalt i Modeloverenskomsten artikel 15-20 vil beskatningsretten skulle søges fordelt efter Modeloverenskomsten artikel 21. Dette vil som udgangspunkt medføre, at beskatningsretten tilfalder den stat, der er den fysiske persons domicilland, jf. Modeloverenskomsten artikel 21, stk. 1.

Kapitel 4 Ligningsloven § 33 A

4.1 Formål og baggrund

I dette afsnit følger en indledende gennemgang af Ligningsloven § 33 As, formål og baggrund. Dette gøres med henblik på at belyse, hvad formålet og begrundelsen var med indsættelsen af bestemmelsen.

Ved lov nr. 649 af 19. december 1975 blev bestemmelsen § 33 A indsat i Ligningsloven. Ændringen medførte, at det var muligt for en fysisk person, som var fuld skattepligtig til Danmark at tage ophold uden for riget og få lempelse. Lempelsen sker ved, at skatteyderens samlede årsindtægt lempes med den lønindkomst, der er erhvervet ved arbejde udført uden for riget.²⁵

²⁵ (L 1975-12-19 nr. 649)

Det følger af lovforslag nr. 97 af 26 november 1975, at bestemmelsen blev indført for at hjælpe de danske eksportvirksomheder, med at udvide eksporten. Formålet med bestemmelsen var at gavne de danske virksomheders evne til at deltage i udenlandske projekter, ved at tilkende virksomhedens medarbejdere lempelse for lønindkomsten optjent i udlandet. Det var derved tanken, at lempelsen ville øge beskæftigelsen af dansk arbejdskraft, når den udenlandske lønindkomst i et vist omfang kunne fritages for beskatning i Danmark.²⁶

4.1.1 Ændringer af bestemmelsen

Det følger af loven fra 1975,²⁷ at opholdet uden for riget skulle have en varighed på mindst 1 år. Dette blevet ved lov nr. 245 af 9. juni 1982 imidlertid ændret fra 1 år til 6 måneder. Længden af opholdet blev ændret i tråd med de oprindelige udvalgsbemærkninger i forbindelse med bestemmelsen indførsel i 1975.²⁸ Formålet med ændringen var at fremme danske virksomheders mulighed for at deltage i udenlandske projekter med dansk arbejdskraft.²⁹

Ligningsloven blev ved lov nr. 921 af 18. september 2012 ændret igen og bestemmelsen i Ligningsloven § 33 A blev ophævet med virkning pr. 20. september 2012. Ophævelsen skete, idet udvalget ikke længere fandt, at forudsætningerne for *den særlige gunstige regel* var til stede, hvorfor udvalget fandt, at der ikke længere var behov for denne type statsstøtte til udvidelsen af eksporten.³⁰ Udvalget indstillede til, at udviklingen på området skulle følges nøje og i det omfang, der måtte forekomme uhensigtsmæssige konsekvenser af ophævelsen, måtte spørgsmålet tages til genmæle.³¹

Kort tid efter ophævelsen, blev bestemmelsen genindført ved lov nr. 1395 af 23. december 2012, med tilbagevirkende kraft til det tidligere ophævelsestidspunkt d. 20. september 2012. Bestemmelsen blev derved indsat med præcis samme ordlyd og virkning.³² Det er i udvalgsbetænkning fremhævet, at erhvervslivet, som følge af ophævelsen, havde givet udtryk for, at det blev vanskeligt for de danske virksomheder at få medarbejdere til at antage arbejde i udlandet,

²⁶ (LFF 1975-11-26 nr. 97)

²⁷ (L 1975-12-19 nr. 649)

²⁸ (L 1975-12-19 nr. 649)

²⁹ (LFB 1982-05-26 nr. 154)

³⁰ (LFF 2012-08-14 nr. 195)

³¹ (LFTB 2012-09-11 nr. 195)

³² (LFF 2012-11-16 nr 82, 3.2.2.)

hvis ophævelsen af bestemmelsen fastholdes. Det var derfor udvalgets indstilling, at lempelsesmuligheden skulle genindsættes med tilbagevirkende kraft til tidspunktet for ophævelsen.

4.2 Generelt om Ligningsloven §§ 33 og 33 A

I national skatteret findes der to muligheder for lempelse af lønindkomst optjent i udlandet. Disse to muligheder omtales credit- og exemptionslempelse, og findes i henholdsvis Ligningsloven § 33 og Ligningsloven § 33 A. Der vil i det følgende blive foretaget en redegørelse for creditlempelsen i Ligningsloven § 33 og efterfølgende en redegørelse for exemptionslempelsen i Ligningsloven § 33 A.

4.2.1 Creditlempelsen i Ligningsloven § 33

Ved creditlempelsen i Ligningsloven § 33 tilkendes der fradrag for den i udlandet betalte indkomstskat. Fradraget svarer til den indkomstskat, som er betalt i den anden stat.³³ Creditlempelsen antages i teorien at kunne anvendes af skatteydere, der er såvel fuldt som begrænsede skattepligtige til Danmark.³⁴ Der findes to typer credit lempelser: almindelig og fuld credit.

I dansk national skatteret anvendes lempelsesmetoden almindelig credit. Metoden indebærer, at der tilkendes lempelse for den del af skatten, der er beskattet i den anden stat. Lepelsen begrænses af, at fradraget ikke kan overstige den del af den danske skat, der forholdsmæssigt ville falde på den udenlandske lønindkomst, jf. Ligningsloven § 33, stk. 1. 2. pkt.

Ved anvendelsen af Ligningsloven § 33 skal skatteyderen, der søger lempelsen, angive sin samlede årsindtægt, jf. Statsskatteloven § 4. Her skal skatteyderen angive, hvor stort et beløb, der stammer henholdsvis fra kilde her i landet og fra den anden stat. Skatteyderen skal ligeledes angive, om der er betalt eller indeholdt skat i den anden stat. Efter denne indberetning vil skattemyndighederne i Danmark beregne det fulde skattepligtige beløb til Danmark, og efterfølgende tilkende et fradrag for den skat, som er betalt i den anden stat.

Det er ikke en direkte betingelse, at skatten er betalt i det indkomstår, den vedrører. Skatteyderen skal blot kunne dokumentere, at den anden stat har pålagt eller indeholdt skatten. En

³³ (Michelsen, Laursen, & Dalsgas, 2017, s.274)

³⁴ (Michelsen, Laursen, & Dalsgas, 2017, s. 274)

senere påligning og betaling vil efterfølgende berettige fradraget i det indkomstår, hvor indkomsten er optjent og lempelsen tilkendt skatteyderen i Danmark.³⁵

Lempelsen i Ligningsloven § 33 indebærer, at fradraget højst kan udgøre det mindste beløb af to beløb. Enten den skat, der er betalt i den anden stat, eller den del af den samlede danske skat, der falder på lønindkomsten optjent i udlandet.

Lempelsesmuligheden i Ligningsloven § 33, kan anvendes i tilfælde, hvor Danmark både har og ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvor skatteyderen har erhvervet lønindkomsten. Dertil fremgår det af Ligningsloven § 33, stk. 2, at hvis der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den anden stat, kan lempelsen ikke overstige den del af det skattepligtige beløb der, i henhold til den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, ubetinget tilkendes den anden stat.³⁶

Det er derved op til de danske skattemyndigheder i overensstemmelse med praksis og den afsluttede dobbeltbeskatningsoverenskomst at afgøre, om kildelandet har en ubetinget ret til den erlagte skat.³⁷ Endvidere kan Ligningsloven § 33 ikke anvendes i tilfælde, hvor lønindkomsten er omfattet af Ligningsloven § 33 A, eller Sømandsbeskatningsloven §§ 5-8, jf. Ligningsloven § 33, stk. 8.³⁸

4.2.2 Exemptionlempelsen i Ligningsloven § 33 A

Ligningsloven § 33 A hjemler muligheden for, at en skatteyder opnår lempelse i den skattepligtige indkomst for den del af den optjente indkomst, der forholdsmæssigt er optjent under et ophold i udlandet. På trods af, at der tilkendes lempelse for lønindkomst optjent i udlandet, tæller denne lønindkomst forsat med i skatteyderens samlede årsindtægter. Lønindkomsten optjent i udlandet vil derfor forsat påvirke procentsatsen af skatteyderens øvrig skattepligtige ind-

³⁵ (Den juridiske vejledning, 2024.1, C.F.4.1)

³⁶ (Den juridiske vejledning, 2024-1, C.F.4.1)

(Michelsen, Laursen, & Dalsgas, 2017, s. 293-294)

³⁷ (TfS1989.605.H) (Michelsen, Laursen, & Dalsgas, 2017, s. 278 og s. 294)

³⁸ (TfS2000.691.LSR)

tægter. Det at indtægten medregnes og påvirker skatteyderens øvrige procentsatser er progressionsforbeholdet. Lempelsesmuligheden i Ligningsloven § 33 A omtales derfor også som exemptionslempelse med progressionsforbehold.³⁹

Lempelsen efter Ligningsloven § 33 A er en intern lempelsesmulighed, der kan anvendes af skattepligtige fysiske personer, hvis der ikke imellem Danmark og det pågældende udland er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Lempelsen i Ligningsloven § 33 A kan endvidere anvendes, såfremt den er mere fordelagtigt for skatteyderen end anvendelse af en lempelse efter en potentiel indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst.⁴⁰

Ligningsloven § 33 A indeholder, udover en mulighed for exemptionslempelse og et progressionsforbehold en række betingelser, der skal være opfyldt, før skatteyderen kan opnå lempelse efter Ligningsloven § 33 A.

4.2.3 Treaty shopping

Hvis en skatteyder opfylder betingelserne for flere lempelsesmuligheder, er det op til skatteyderen at vælge, hvilken lempelsesmulighed skatteyder ønsker at anvende.⁴¹ Det vil derfor være nærliggende, at skatteyderen vælger den lempelsesmulighed af enten credit lempelse efter Ligningsloven § 33, exemptionslempelse efter Ligningsloven § 33 A eller lempelsen efter en potentiel indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, som er mest fordelagtigt for skatteyderen.⁴²

Der vil i det følgende kapitel 5 behandles Ligningsloven § 33 A, stk. 1 og de oplistede generelle betingelser for lempelsen. Efterfølgende er der i kapitel 6 en gennemgang af Ligningsloven § 33 A, stk. 2 vedrørende, hvilke betingelser, der skal være opfyldt for, at offentlige ansatte kan opnå lempelsen. Endelig vil der i kapitel 7 Ligningsloven § 33 A, stk. 3, behandle hvordan og betydningen af, at Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver tilkendt beskatningsretten til lønindkomsten. Som beskrevet i afgrænsningen, behandles Ligningsloven § 33 A, stk. 4-6 ikke.

³⁹ (Den juridiske vejledning, 2024-1, C.F.4.2.1)

⁴⁰ (Den juridiske vejledning, 2024-1, C.F.4.2.1)
(CIRK 1996-04-17 nr. 72, pkt. 5.2.7)

⁴¹ (TfS2000.691.LSR)

⁴² (Den juridiske vejledning, 2024-1, C.F.4.1)

Kapitel 5 Ligningsloven § 33 A, stk. 1

I dette afsnit redegøres der for Ligningsloven § 33 A, stk. 1 og dennes generelle betingelser. I behandlingen af de enkelte betingelser inddrages praksis fra før Østre Landsrets dom i SKM2023.18.ØLR med henblik på at få en forståelse af bestemmelsens betingelser. Dette belyses for senere at kunne behandle, hvorvidt Ligningsloven § 33 As anvendelsesområde er ændret som følge af SKM2023.18.ØLR.

Bestemmelsen i Ligningsloven § 33 A, stk. 1, lyder som følger:

“Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie el.lign. af en sammenlagt varighed på højst 42 dage erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Nedsættelsen omfatter ikke den del af lønindkomsten, der kan henføres til arbejde her i landet. Ved opgørelsen af den nævnte 6-månedersperiode anses ophold om bord på et dansk skib, der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister, jf. lov om beskatning af søfolk, for at være ophold uden for riget. Ophører skattepligten efter kildeskattelovens § 1 inden udløbet af 6-månedersperioden, finder reglerne i denne bestemmelse tilsvarende anvendelse på lønindkomst erhvervet i den periode, hvor skattepligten bestod, såfremt betingelserne i 1. pkt. i øvrigt er opfyldt.”

Ud fra ordlyden kan de generelle betingelser i Ligningsloven § 33 A, stk. 1 opsummeres som værende følgende; der skal være tale om en fysisk person, der er fuld skattepligtig til Danmark efter Kildeskatteloven § 1, skatteyder skal opholde sig uden for riget i en periode på minimum 6 måneder, skatteyderen må maksimalt opholde sig i Danmark i 42 dage, og må kun opholde sig i Danmark på grund af nødvendigt arbejde, ferie eller lignende og skatteyderen skal under udlandsopholdet have erhvervet lønindkomst i et tjenesteforhold.

I de følgende afsnit vil de enkelte betingelser i Ligningsloven § 33, stk. 1 behandles, hver for sig i den anførte rækkefølge oplistet ovenfor.

5.1 Fuld skattepligt

Det er et krav, at skatteyderen er fuld skattepligtig til Danmark efter Kildeskatteloven for at kunne opnå lempelse efter Ligningsloven § 33 A. Derfor belyses der i det følgende for de fire

måder, hvorved fysiske personer bliver fuldt skattepligtige til Danmark efter Kildeskatteloven § 1. Den danske skattepligt kan enten være en fuld skattepligt efter Kildeskatteloven § 1 eller en begrænset skattepligt efter Kildeskatteloven § 2. Den danske skattepligtige person kan ikke være fuld og begrænset skattepligtig til Danmark på samme tid, jf. Kildeskatteloven § 2, stk. 1. Bestemmelsen i Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1-4 hjemler de forskellige måder, hvorved fysiske personer kan være fuld skattepligtige til Danmark. Fuld skattepligt er ligeledes kendt som ubegrænset skattepligt.

Hvis en fysisk person har bopæl i Danmark, bliver personen fuld skattepligtig til Danmark, jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1. Der er i Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1 tale om et bredt tilknytningskriterium, hvortil der indgår et objektivt og et subjektivt kriterium. Det objektive kriterium er, at skatteyderen har en fast bolig til rådighed i Danmark. Det subjektive kriterium er, at personen agter at have hjemsted i denne bolig.⁴³ Hvad der er omfattet af fast bolig, beror på en konkret vurdering, men boligen skal som minimum kunne egne sig som bolig.⁴⁴ For personer, der har erhvervet bolig i Danmark, men ikke samtidig har taget ophold i Danmark, indtræder skattepligten først, når personen har taget ophold i Danmark, jf. Kildeskatteloven § 7, stk. 1.

Hvis den fysiske person ikke har erhvervet bopæl, men opholder sig kontinuerligt i Danmark i en periode på minimum 6 måneder, indtræder denne fysiske person, trods manglende fast bolig i Danmark, i en fuld skattepligt til Danmark jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 2. Kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende medregnes i opgørelsen af de 6 måneder. Skattepligten indtræder fra begyndelsen af det ophold her i landet, der begrundes skattepligten.

Hvis en dansk statsborger, der uden at være skattepligtig på grund af bopæl jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1 eller på grund af ophold jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 2, gør tjeneste eller varigt opholder sig ombord på skibe med hjemsted i Danmark, bliver personen fuld skattepligtig til Danmark, jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 3. Dette udgangspunkt fraviges, hvis den fysiske person kan godtgøre, at personen har en fast bopæl i udlandet, jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 3, 1. pkt. Hvis en udenlandsk statsborger, der inden tjenesten eller opholdet om bord på et skib, senest har været fuld skattepligtig til Danmark, bliver denne udenlandske statsborger

⁴³ (CIRK 1988-11-04 nr. 135)

⁴⁴ (SKM.2013.543.Ø)

forsat fuld skattepligtig til Danmark, jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. Skibe har hjemsted i Danmark, når de er optaget i Dansk International Skibsregister.⁴⁵

Fysiske personer kan endvidere blive fuldt skattepligtige til Danmark, hvis de er udsendt til tjeneste uden for riget af den danske stat, de danske regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner, jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4. Bestemmelsen finder endvidere anvendelse på den udsendes persons samlevende ægtefælle og hjemmeboende børn. Hvis ægtefællen og de hjemmeboende børn er undergivet indkomstbeskatning til en fremmed stat, efter reglerne for derboende personer, bliver de ikke fuld skattepligtig til Danmark, jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4, modsætningsvis.

Personer, der ved ansættelsesforholdets begyndelse, er bosiddende i udlandet, samt personer, der opnår lokal ansættelse med kontorarbejde, bliver ikke fuldt skattepligtige efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4. Disse personer anses ikke som værende udsendte i Kildeskattelovens forstand.⁴⁶ Når en fysisk person er fuld skattepligtig, skal personen opgøre sin indkomst efter globalindkomstprincippet.

5.1.2 Begrænset skattepligt

En begrænset skattepligt er, hvor Danmark har pålagt skattepligt på indkomsten, og hvor den fysiske person ikke er fuld skattepligtig til Danmark. Den begrænsende skattepligt omfatter alene de i Kildeskatteloven § 2, stk. 1-14 udtømmende oplistede indkomster.

Efter Kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 1 bliver en fysisk person begrænset skattepligtig til Danmark, når personen erhverver vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet.

En lønindkomst, der er begrænset skattepligtig efter Kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 1 omfattes ikke af den begrænsede skattepligt, hvis lønindkomsten udbetales som følge af Kildeskatteloven § 2, stk. 14. Hvis lønindkomsten udbetales af fremmede magters herværende diplomatiske repræsentationer og medlemmer af sådanne samt fremmede magters herværende udsendte konsuler, omfattes lønindkomsten ikke af den begrænsede skattepligt i Kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 1, jf. Kildeskatteloven § 2, stk. 14, nr. 1.

Udbetales lønindkomsten af en fysisk eller juridisk person, der ikke har hjemting i Danmark, omfattes lønindkomsten kun af den begrænsede skattepligt efter Kildeskatteloven § 2, stk. 1,

⁴⁵ (CIRK 1988-11-04 nr. 135)

⁴⁶ (SKM2019.296.SR)

nr. 1, hvis den person, der erhverver indkomsten, opholder sig i Danmark i en periode, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12 måneders periode. Hvis udbetalingen af lønindkomsten foretages af eller for fysisk eller juridisk person, der er skattepligtigt efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4 eller Selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra a, omfattes indkomsten af den begrænsede skattepligt efter Kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 1.

Når en person bliver begrænset skattepligtig til Danmark på grund af lønindkomst, skal personen ikke opgøre sin indkomst i Danmark efter globalindkomstprincippet. Personen skal alene opgøre den indkomst, der er begrænset skattepligtig til Danmark.

5.2 6 måneders ophold

Den anden betingelse for at opnå lempelse efter Ligningsloven § 33 A er, at skatteyderen har opholdt sig uden for riget i mindst 6 måneder. Riget omfatter Danmark, Færøerne og Grønland.⁴⁷ Det er et krav, at skatteyderen fysisk har startet et ophold uden for riget. Skatteydere, der arbejder på installationer, i tilknytning til efterforskning og udnyttelse af kulbrinteforekomster på de danske, færøske eller grønlandske kontinentalsokler, vil have startet et ophold uden for riget.⁴⁸ Ophold ombord på skibe, der er indregistreret i Dansk International Skibsregister, anses ligeledes som ophold uden for riget, jf. Ligningsloven § 33 A, stk. 1, 3. pkt.

De 6 måneder skal opgøres på månedsbasis og skal forstås som en månedsregel. Det vil derfor betyde, at et ophold, der indledes uden for riget den 5. april, vil tidligst kunne afsluttes den 4. november.⁴⁹ Der er derved ikke tale om 183 dage, som kendes fra Modeloverenskomsten, jf. SKM2001.450.VLR. I afgørelsen SKM2001.450.VLR fandt Vester Landsret, at der ikke var tvivl om, at Ligningsloven § 33 A efter sin ordlyd skal opfattes som værende en månedsregel, hvorfor skatteyderens ophold uden for riget på 183 dage ikke opfyldte kravet om ophold uden for riget i 6 måneder.

Brudte døgn i forbindelse med ind- og udrejse ved begyndelsen og afslutningen på udlandsopholdet tæller med som hele dage i opgørelsen af, hvornår opholdet er startet og tidligst ville være korrekt afsluttet. Det er ikke et krav, at de 6 måneder forekommer inden for det samme

⁴⁷ (CIRK 1996-04-17 nr.72)

(LFF 1975-11-26 nr. 97)

⁴⁸ (CIRK 1996-04-17 nr.72)

⁴⁹ (CIRK 1996-04-17 nr.72)

kalenderår. Skatteyderen har mulighed for frit at vælge begyndelsestidspunktet for lempelsesperioden, men lempelsesperioden kan kun starte den dag, hvor skatteyderen rejser ud af Danmark, jf. SKM2007.883.LSR og SKM2008.427.SR.

I afgørelsen SKM2007.883.LSR havde skatteyderen påbegyndt sit ophold uden for riget den 1. juli 2023 og afsluttet det den 22. december 2003. Landsskatteretten fandt, at skatteyderen ikke kunne fremrykke sin lempelsesperiodes startdato til den 4. juli 2003, idet skatteyderen rejste ud af Danmark den 1. juli 2003. I afgørelsen SKM2008.427.SR bekræftede Skatterådet, at skatteyderen ikke kan placere den lempelsesberettigede periode på et vilkårligt tidspunkt under skatteyderens ophold uden for riget, men at lempelsesperioden begynder, når skatteyderen påbegynder sit ophold uden for riget.

Ferie eller lignende afholdt i Danmark, som har sammenfald med skæringstidspunktet for de 6 måneders ophold uden for riget, vil ikke kunne medregnes i 6 måneders perioden, jf. SKM2007.883.LSR. Afgørelsen SKM2007.883.LSR behandlede yderligere dette spørgsmål, hvor Landsskatteretten fandt, at skatteyderen ikke havde afholdt ferie i udlandet på 6 måneders dagen for skatteyderens ophold uden for riget, men havde afholdt ferie i Danmark på tidspunktet. Det, at skatteyderen efter sin ferie i Danmark har afholdt yderligere ferie i et andet land end opholdslandet, kunne ikke medføre andet resultat. Skatteyderen mistede derfor muligheden for lempelsen i Ligningsloven § 33 A.

SKM2007.883.LSR har den betydning, at en skatteyder, der har opholdt sig uden for riget i 5 måneder og afslutter opholdet med en måneds ferie inden for riget, ikke vil opfylde kravet om 6 måneders ophold uden for riget. Det betyder, at to dages ferie inden for riget, hvor den ene feriedag er sammenfaldende med 6 måneders dagen for skatteyderens ophold uden for riget, vil være nok til, at skatteyderen ikke opfylder betingelsen om 6 måneders ophold uden for riget. Ferie eller lignende, som skatteyderen afholder uden for riget som afslutning på sit ophold, kan medregnes i opgørelsen af 6 måneders perioden, jf. TfS1988.169.LSR.

I afgørelsen TfS1988.169.LSR fandt Landsskatteretten, at idet skatteyderens ophold i Danmark ikke oversteg grænsen med 42 dages ophold inden for riget, og at skatteyderen havde opholdt sig på ferie uden for riget på 6 måneders dagen, at skatteyderen havde opfyldt betingelsen om 6 måneders ophold uden for riget.

Skatteyderen skal for skattemyndighederne kunne bevise opholdets varighed ved at forelægge en arbejdskontrakt, folkeregister oplysninger eller på en anden betryggende måde kunne bevise

opholdets varighed.⁵⁰ Det følger af lovforslaget fra 1975 og gentages administrativt i cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, at det er uden betydning, hvorvidt skatteyderens arbejdsgiver er hjemmehørende inden for eller uden for riget.

5.3 42 dages ophold

Det er en betingelse for at anvende lempelsen, at skatteyderen ikke har haft andre afbrydelser af sit ophold uden for riget end nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med opholdet uden for riget, ferie eller lignende af en samlet varighed på højest 42 dage, jf. Ligningsloven § 33 A, stk. 1, 1. pkt. Modsat de 6 måneder, opgøres 42 dages perioden som en dagsregel. Brudte døgn tæller med i denne opgørelse som hele dage, jf. TfS1997.556.Ø.

I TfS1997.556.Ø havde en skatteyder haft ophold i Danmark i 59 dage, hvoraf 20 af disse dage var rejsedage. Østre Landsret tiltrådte skattemyndighederne praksis om, at brudte døgn på grund af rejsedage skulle tælles med i opgørelsen af 42 dages ophold i Danmark.

Hvis skatteyderen opholder sig i Danmark i mere end 42 dage i en 6 måneders periode, uanset årsagen, fortabes skatteyderens krav på lempelse efter Ligningsloven § 33 A.⁵¹ Hvis skatteyderen opholder sig i Danmark, og opholdet har erhvervsmæssig karakter, men arbejdet kan ikke anses som værende nødvendigt arbejde, brydes 6 måneders perioden, og retten til lempelse efter Ligningsloven § 33 A fortabes.⁵² Derved vil en skatteydere arbejde udført i Danmark på grund af et bijob være nok til, at skatteyderens mulighed for lempelse fortabes. Skatteyderens ophold i Danmark på maksimalt 42 dage i 6 måneders periode på grund af nødvendigt arbejde, ferie eller lignende, resulterer ikke i, at skatteyderens krav på lempelse fortabes.

På baggrund af, at et opholdt uden for riget kan afbrydes af nødvendigt arbejde, ferie eller lignende i op til 42 dage, uden at skatteyderen fortaber muligheden for lempelse, vil der i det følgende blive behandlet, hvad der forstås ved nødvendigt arbejde og ferie eller lignende.

⁵⁰ (CIRK 1996-04-17 nr. 72, 5.2.3)

⁵¹ (CIRK 1996-04-17 nr. 72, 5.2.4)

⁵² (CIRK 1996-04-17 nr. 72, 5.2.4)

5.3.1 Nødvendigt arbejde

Hvad nødvendigt arbejde findes at udgøre, skal afgøres efter en streng vurdering.⁵³ Efter cirkulære fra 1996⁵⁴ stilles der et todelt krav til nødvendigt arbejde. For det første skal der være tale om nødvendigt arbejde, og for det andet skal dette nødvendige arbejde være i direkte forbindelse med arbejdsopholdet uden for riget.⁵⁵ Nedsættelsen af skatten omfatter ikke den del af lønindkomsten, som kan henføres til udførelsen af nødvendigt arbejde.

Som eksempler på, hvad nødvendigt arbejde kan være, nævner lovgiver afrapportering til en bestyrelse og modtagelse af instrukser fra bestyrelsen.⁵⁶ Det er ikke udtømmende oplistet, hvad der altid skal eller aldrig skal omfattes af nødvendigt arbejde, hvorfor det må bero på en konkret vurdering.

I SKM2010.790.LSR afgjorde Landsskatteretten, at skatteyderens arbejde i Danmark havde så nær tilknytning til skatteyderens udlandsophold i Afrika, at det måtte anses som værende nødvendigt arbejde. Skatteyderens nødvendige arbejde bestod af deltagelse i bestyrelsesmøder, aflæggelse af regnskaber, overdragelse af projekter solgt i Afrika, opdatering og information om nye produkter, samt modtagelse af potentielle kunder som værende nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet. Landsskatteretten begrundede deres resultat med, at skatteyderens arbejde i Danmark var nødvendigt arbejde, og at det var nødvendigt for skatteyderen at udføre dette arbejde for at kunne varetage arbejdet uden for riget.

I SKM2001.450.VLR blev det afgjort, at de dage, som skatteyderen brugte efter sin hjemkomst på nødvendigt arbejde ikke kunne medregnes til udlandsopholdet. Skatteyderen var rejst til Bosnien den 13. maj 1996 og rejste tilbage til Danmark den 11. november. Efter sin hjemrejse skulle skatteyderen foretage en afrapportering til sin arbejdsgiver, men skatteyderen foretog også andre arbejdsopgaver. Landsskatteretten lagde i deres begrundelse vægt på, at skatteyderen var rejst tilbage til Danmark og derved afbrudt sit opholdt uden for riget. Skatteyderens afrapportering var derfor ikke en afbrydelse af opholdet uden for riget med nødvendigt arbejde i Danmark, idet opholdet i forvejen var afbrudt og ikke havde haft en varighed på 6 måneder.

⁵³ (CIRK 1996-04-17 nr. 72, 5.2.4)

⁵⁴ (CIRK 1996-04-17 nr. 72, 5.2.4)

⁵⁵ (CIRK 1996-04-17 nr. 72, 5.2.4)

⁵⁶ (CIRK 1996-04-17 nr. 72, 5.2.4)

Hertil kan nævnes afgørelsen SKM2016.34.LSR, som omhandlede en lastbilchauffør, der boede i Danmark, men arbejdede uden for riget. Det fremgår af sagens faktiske omstændigheder, at klageren var timelønnet og fik løn for transporttiden mellem sit hjem i Danmark til havnen i udlandet, hvor klageren skulle fragte ting fra. I denne afgørelse blev det behandlet hvorvidt transporttid i Danmark medfører, at skatteyderens mulighed for lempelse efter Ligningsloven § 33 A bortfalder. SKAT afgjorde, at transporttiden i Danmark var arbejde, idet klageren fik løn for transporten. SKAT vurderede, at denne del af arbejdet ikke var nødvendig arbejder her i riget i forbindelse med udlandsopholdet, hvorfor arbejdet i Danmark afbrød skatteyderens 6 måneders ophold uden for riget. Landsskatteretten afgjorde imidlertid, at transporttiden mellem hjemmet i Danmark og havnen i udlandet ikke kan karakteriseres som arbejde i Danmark. Lastbilchaufføren fik derved tilkendt retten til lempelsen efter Ligningsloven § 33 A, idet transporttiden i Danmark var en integreret del af det samlede vederlag for arbejde udført uden for riget. Med denne afgørelse er det i praksis fastlagt, at transporttid fra Danmark til udlandet og retur, som udgangspunkt ikke er arbejde, der medfører, at opholdet uden for riget på 6 måneder bliver afbrudt.

5.3.2 Ferie eller lignende

Begrebet ferie eller lignende omfatter ethvert ophold inden for riget, uanset årsagen til dette, imidlertid ikke de ophold som er erhvervs betinget.⁵⁷ Det vil derfor sige, at hvis skatteyderen ikke opholder sig inden for riget på grund af nødvendigt arbejde, og opholdt inden for riget ikke er begrundet i andet arbejde, vil opholdet være omfattet af begrebet ferie eller lignende. Skatteyderen vil derved ikke fortabe muligheden for lempelsen efter Ligningsloven § 33 A.

5.4 Lønmodtager

Hvad det vil sige at være lønmodtager og hvilken indkomst, der kan lempelses for, behandles hver for sig. Dette opdeles, idet en lønmodtager også kan modtage andre vederlag end lønindkomst, der er optjent i personligt tjenesteforhold, samt at det ikke er alt indkomst der lempes for efter Ligningsloven § 33 A.

Hvad, der skal forstås ved lønmodtager, afklares i cirkulære nr. 129 af 04 juli 1994. En lønmodtager skal forstås som en person, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. Ved vurderingen af, om der er tale om tjenesteforhold, lægges der vægt på en række

⁵⁷ (CIRK 1996-04-17 nr. 72, 5.2.4)

punkter, såsom om personens arbejdstid er fastsat af arbejdsgiveren, om personen arbejder under instruksbeføjelse, og hvem der har de økonomiske risici ved arbejdets udførelse.⁵⁸ Der er ikke tale om en udtømmende liste, men det er momenter, der kan tillægges vægt, ved vurderingen af om der er tale om en lønmodtager eller en selvstændig erhvervsdrivende. Den endelige afgørelse beror på en konkret vurdering.

Er der tale om en person, der er ansat hos flere arbejdsgivere, skal omstændighederne i hvert ansættelsesforhold vurderes hvert for sig.⁵⁹ Kravet om, at skatteyderen skal være lønmodtager, gør at en skatteyder der er selvstændig erhvervsdrivende ikke vil være berettiget til lempelse efter Ligningsloven § 33 A.

5.4.1 Indtægtstyper

Det har ingen betydning, om lønnen bliver udbetalt af en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver, hvorfor lønnen vil blive kategoriseres som værende A-indkomst efter Kildeskatteloven § 44 eller A-indkomst efter Kildeskatteloven § 43.

Ved lønindkomst skal forstås den kontante løn, som skatteyderen optjener under sit ophold uden for riget. Lønindkomsten er inklusive tantieme, gratialer og godskrivning på konto, med videre samt eventuelle løntillæg modtaget på grund af arbejdsudlandsarbejdet.⁶⁰

Lønaccessorier, såsom gaver og andre særlige belønninger og andre lønindkomster der har karakter af engangsydelser, såsom fratrædelsesgodtgørelse, er ikke omfattet af lempelsen i Ligningsloven § 33 A.

I SKM2023.339.HR fandt Højesteret, at en fratrædelsesgodtgørelse kan omfattes af lempelsen i Ligningsloven § 33 A, hvis fratrædelsesgodtgørelse udelukkende hidrører fra et ansættelsesforhold i udlandet. I den konkrete sag fandt Højesteret, at fratrædelsesgodtgørelsen ikke alene hidrørte fra arbejdet uden for riget.

Løn, der kan henføres til transporttid for en skatteyder i Danmark, kan anses som værende lønindkomst, der kan omfattes af lempelsen i Ligningsloven § 33 A, jf. SKM2016.34.LSR

⁵⁸ (CIRK 1994-07-04 nr. 129, 3.1.1.1)

⁵⁹ (CIRK 1994-07-04 nr. 129, 3.1.1.3)

⁶⁰ (CIRK 1996-04-17 nr. 72, 5.2.5.)

Landsskatteretten fandt i SKM2016.34.LSR, at den del af en skatteyderes løn, der kunne henføres til skatteyderens transporttid i Danmark, skulle anses som værende en integreret del af det samlede vederlag, som skatteyderen modtog for sit arbejde udført i udlandet.

Den af skatteyderen optjente feriegodtgørelse i forbindelse med udlandsopholdet omfattes af Ligningsloven § 33 A, i det omfang feriegodtgørelsen efter de almindelige regler, skal medregnes i skatteyderens skattepligtige indkomst.⁶¹

Kapitel 6 Ligningsloven § 33 A, stk. 2 - Offentlige ansatte

Dette kapitel er en gennemgang af betingelserne i Ligningsloven § 33 A, stk. 2 omhandlende offentlige ansattes mulighed for lempelse. Dette gøres med henblik på at belyse, hvorvidt bestemmelsen anvendes forskelligt for private og offentlige ansatte.

Offentlig ansatte var ikke omfattet af Ligningsloven § 33 A, da bestemmelsen blev indsat i 1975, idet beskatningsretten tilfaldt udbetalingslandet efter de dagældende almindelig international skatteretlige regler.⁶² Muligheden for, at offentlige ansatte kunne opnå lempelsen efter Ligningsloven § 33 A, blev indsat i 1994. Formålet med at bestemmelsen skulle omfatte offentlige ansatte var for at opnå ligestilling mellem offentlig ansat og privat ansatte. Ved denne ændring i 1994 kunne alle fuldt skattepligtige, der opfylder betingelserne i Ligningsloven § 33 A, stk. 1 opnå lempelsemuligheden.⁶³

For offentlig ansatte er der flere betingelser, som skal være opfyldt, før de har mulighed for at få lempelsen efter Ligningsloven § 33 A. Ligningsloven § 33 A, stk. 2 har følgende ordlyd:

“Stk. 2 Stk. 1 finder ikke anvendelse for lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed, såfremt erhververen af den nævnte lønindkomst modtager ydelser efter § 7, nr. 15, eller § 9 A. Tilsvarende finder stk. 1 ikke anvendelse for lønindkomst erhvervet fra den danske stat eller anden offentlig myndighed, hvis lønnen er fastsat i henhold til en kollektiv aftale og det ikke udtrykkeligt fremgår af denne aftale, at lønnen er fastsat under hensyn til lempelse efter stk. 1.”

⁶¹ (CIRK 1996-04-17 nr. 72. 5.2.5)
(SKM2008.427SR)

⁶² (LFF 1975-11-26 nr. 97)

⁶³ (LFF 1994-11-23 nr. 73)

Bestemmelsen i Ligningsloven § 33 A, stk. 2 skal forstås således, at offentlige ansatte, der er antaget til tjeneste uden for riget, kan opnå lempelse af lønindkomsten erhvervet uden for riget efter Ligningsloven § 33 A, stk. 1. Der er to undtagelser til dette udgangspunkt. Den første undtagelse er, at offentlige ansatte ikke er berettiget til lempelsen efter Ligningsloven § 33 A, hvis den offentlige ansatte modtager skattefri ydelser efter Ligningsloven §§ 7, nr. 15 eller 9 A. Den anden undtagelse er at offentlig ansatte ikke er berettiget til lempelsen efter Ligningsloven § 33 A, hvis lønnen er fastsat i en kollektiv aftale.

6.1 Hvem er omfattet

Forinden behandling af undtagelserne skal det behandles, hvem der findes at være omfattet af bestemmelsen stk. 2. Det fremgår af Ligningsloven § 33 A's ordlyd, at det er fysiske personer, der er ansat for "den danske stat" eller "anden dansk offentlig myndighed". Dette findes at være et vidt begreb, hvad der findes at omfatte "anden dansk offentlig myndighed". Det er ikke i dansk lovgivning fastsat, hvad der findes at være inden for definition af offentlig myndighed.⁶⁴ Det må derfor i tvivlstilfælde være op til en konkret vurdering.

Som eksempel på, hvor definitionen af offentlig myndighed behandles, kan nævnes TfS1999.733.LSR, hvor Danmarks Radio ikke blev anset som en offentlig myndighed. Landskatteretten begrundede deres resultat med, at Danmarks Radio ikke er omfattet af modregningsadgang overfor borgere, samt at de indgår deres egne overenskomster. Om Danmarks Radio er en offentlig myndighed er blevet taget op flere gange. I SKM2008.479.SR fandt SKAT, at Danmarks Radio anses som værende en offentlig myndighed, jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4. Denne afgørelse findes at være en afvigelse af praksis, idet Skatterådet i et bindende svar SKM2009.378.SR udtaler, at SKM2008.479.SR ikke kan anses som udtryk for en generel praksisændring. I SKM2009.378.SR kom Skatterådet frem til, at Danmarks Radio ikke er en offentlig myndighed, jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4. Resultatet begrundede Skatterådet med, at Danmarks Radio anses for at være en selvstændig offentlig institution og ikke en del af den danske stat. I SKM2011.761.SR blev en spørger, der var ansat af Danmarks Radio, imidlertid anset for at være ansat af en anden offentlig myndighed efter Ligningsloven § 33 A, stk. 2.

⁶⁴ (Den juridiske vejledning, 2024-1, C.F.4.2.4)

I TfS1999.750.LSR ansås Transportrådet for offentlig myndighed. I denne afgørelse lagde Landsskatteretten til grund, at Transportrådet var et fælles organ under transportministeriet og miljøministeriet og derfor i forvaltningsretlig henseende var en offentlig institution.

De danske universiteter findes at være offentlig myndighed, jf. SKM2017.471.VLR. I denne dom lægges der vægt på, at de danske universiteter er statsfinansieret selvejende institutioner inden for den offentlige forvaltning som der føres tilsyn med, jf. Universitetsloven § 1, stk. 2. Der henvises i dommen også til forarbejderne til Kildeskatteloven, hvor universiteter anses som værende offentlige institutioner.

Hvis skatteyderen ikke anses for at være ansat for den danske stat eller anden offentlig myndighed, skal Ligningsloven § 33 A, stk. 2 ikke behandles yderligere, idet skatteyderen anses for at være privat ansat. Skatteyderne skal derfor for at opnå lempelsen efter Ligningsloven § 33 A kun overholde betingelserne efter Ligningsloven § 33 A, stk. 1.

6.2 Skattefri ydelser efter Ligningsloven § 7, nr. 15 eller Ligningsloven § 9 A

Det fremgår som en undtagelse til hovedreglen i Ligningsloven § 33 A, stk. 2, at før de offentlig ansatte kan anvende lempelseregelen, må de ikke modtage skattefri ydelser efter Ligningsloven § 7, nr. 15 eller Ligningsloven § 9 A. Dette skyldes, at de offentlige ansatte ellers udover at opnår lempelsen også vil oppebære skattefri ydelse oveni deres almindelige løn, hvilket ikke findes at være hensigten med bestemmelsen.

Ligningsloven § 7, nr. 15 består af en skattefri ydelse, hvor en skatteyder, der af den danske stat, er udsendt til tjeneste uden for riget, modtager udetillæg, hjemflytningstillæg, bosættelsespenge samt andre lignende ydelser.

Som eksempel kan nævnes SKM2001.155.LSR. Sagen omhandler en EF-observatør i Jugoslavien, ansat af Danske Livregiment. I denne sag blev en godtgørelse for meromkostninger anset som et udetillæg, der medfører, at lempelsesmuligheden bortfalder, jf. Ligningsloven § 33 A, stk. 2.

Ligningsloven § 9 A består af en skattefri rejsegodtgørelse, som en lønmodtager kan modtage, hvis afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted medføre, at lønmodtageren ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl. En lønmodtager, der i forbindelse med

lokale tjenesterejser fra eller internt i udstationeringslandet, vil kunne modtage godtgørelse herfor uden, at denne ydelse medfører, at lempelsen i Ligningsloven § 33 A bortfalder.⁶⁵

6.3 Kollektiv aftale

Den anden undtagelse til hovedreglen i Ligningsloven § 33 A, stk. 2. er, at lønnen ikke må være fastsat i henholdt til en kollektiv aftale, og at der i denne aftale ikke udtrykkeligt fremgår at lønnen er fastsat under hensyn til lempelsen i Ligningsloven § 33 A, stk. 1.

En kollektiv aftale forstås oftest som en kollektiv overenskomst indgået mellem en lønmodtagerorganisation og en arbejdsgiverorganisation, hvor organisationerne på vegne af mere end én lønmodtager aftaler løn- og arbejdsvilkår.⁶⁶ Hvem og hvornår disse overenskomster er gældende for afhænger, hvad der står skrevet i den konkret overenskomst. Typisk gælder overenskomster kun for ansatte med tjenestested i Danmark, men nogle omfatter også arbejde under tjenesterejser og udstationering i udlandet.

Udtagelsen til denne undtagelse er det tilfælde, hvor det i en kollektive aftale udtrykkeligt fremgår, at lønnen er fastsat under hensyn til lempelsen i stk. 1, således vil lempelsesreglen kunne finde anvendelse på trods af en kollektiv aftale.

Hvis lønnen ikke er fastsat i en kollektiv aftale, er løn fastsat i en individuel aftale mellem lønmodtageren og arbejdsgiveren. I dette tilfælde falder skatteyderen uden for undtagelsen. Det er få tilfælde, hvor en skatteyder, som anses for offentlig ansat og samtidig har muligheden for at have en individuel aftale om lønnen. Det ses eksempelvis ved direktør der er ansat på individuel kontrakt og Danida-rådgivere, jf. Den juridiske vejledning, C.F.4.2.4.

Ud fra vores behandling Ligningsloven § 33 A vil det sige, at offentlig ansatte skatteydere, i samme omfang som privat ansatte, kan anvende lempelsesreglen i Ligningsloven § 33 A, men at der er en række yderligere betingelser, der skal opfyldes.

⁶⁵ (Den juridiske vejledning, 2024-1, C.F.4.2.4)

⁶⁶ (Nielsen 2023, side 114)

Kapitel 7 Ligningsloven § 33 A, stk. 3 - Fordelingsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomst

I det følgende gennemgås Ligningsloven § 33 A, stk. 3. Denne del af bestemmelsen medfører, at der i nogle tilfælde kun opnås halv lempelse for lønindkomsten. Ligningsloven § 33 A, stk. 3 har følgende ordlyd:

“Stk. 3. Har en dobbeltbeskatningsoverenskomst for en person, der ikke er udsendt af den danske stat eller en anden offentlig myndighed, tillagt Danmark beskatningsretten til indkomsten, nedsættes den samlede indkomstskat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Tilsvarende gælder for personer udsendt til udførelse af systemeksport for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed.”

Før der bliver tilkendt halv lempelse som følge af Ligningsloven § 33 A, stk. 3, skal skatteyderen opfylde betingelserne i Ligningsloven § 33 A, stk. 1.⁶⁷ Den halve lempelse efter Ligningsloven § 33 A, stk. 3 er et resultat af, at Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er blevet tilkendt beskatningsretten til lønindkomsten. Halveringen af lempelsen sker derved, når kildelandet giver afkald på beskatningsretten efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Hvis Danmark som domicilland kan bruge en subsidær beskatningsret i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan der ikke tilkendes fuld lempelse efter Ligningsloven § 33 A, stk. 1, men kun tilkendes halv lempelse efter Ligningsloven § 33 A, stk. 3.

Det ses ud fra den citerede del af bestemmelsen, at bestemmelsen i Ligningsloven § 33 A, stk. 3, 1. pkt. som udgangspunkt omfatter privat ansatte. Privat ansatte vil derved kunne opnå halv lempelse, hvis Danmark er tildelt beskatningsretten som følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. Ligningsloven § 33 A, stk. 3, 1. pkt. Det følger af Ligningsloven § 33 A, stk. 3, 2. pkt., at offentligt ansatte, som er udsendt til udførsel af systemeksport ligeledes, er omfattet.

7.1 Privat ansatte

Ved Ligningsloven § 33 A indsættelse i 1975, fulgte det efter den dagældende Ligningslov § 33 A, stk. 3, at stk. 1 ikke fandt anvendelse i de tilfælde, hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst tillagde Danmark beskatningsretten til lønindkomsten. Derved var der ingen lempelse

⁶⁷ (CIRK 1996-04-17 nr. 72, punkt 5.2.9)

ved bestemmelsens indførelse, hvis Danmark fik beskatningsretten til skatteyderens lønindkomst efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Lovgiver tilsigtede med denne regel at forhindre situationer, hvor lønindkomsten på grund af et udenlandsk beskatningsafkald, endte med dobbelt ikke-beskatning.⁶⁸

Efter ændring af Ligningsloven § 33 A i 1987, kunne privat ansatte skatteydere opnå halv lempelse, hvis Danmark efter en dobbeltbeskatningsindkomst fik beskatningsretten til lønindkomsten, jf. Den da gældende Ligningsloven § 33 A, stk. 4.⁶⁹ Reglen om, at den privat ansatte skatteyder, kun opnåede halv lempelse, vil kun komme til at gælde, hvis:

” (...) opholdet i den stat, hvori arbejdet er udført (arbejdsstaten), ikke bliver af så lang varighed, at retten til at beskatte lønindtægten i arbejdsstaten går over til denne stat”.⁷⁰

I det citerede henviser lovgiver til, at det efter Modeloverenskomsten, og de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, tilkommer kildelandet at beskatte lønindkomsten, hvis skatteyderen har opholdt sig i kildelandet i over 183 dage, jf. Modeloverenskomsten artikel 15, stk. 1, litra a. Danmark ville heller ikke kunne tilegne sig beskatningsretten, hvis skatteyderens arbejdsgiver er i kildelandet, eller hvis skatteyderens løn udredes af et af arbejdsgiverens fast driftssted i kildelandet, Modeloverenskomsten artikel 15, stk. 2, litra b og c.

Den halve lempelse har siden 1994 fremgået i Ligningsloven § 33 A, stk. 3.⁷¹ Bestemmelsen fører stadig til det resultat, at skatteyderen opnår halv lempelse, hvis Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst tilkendes beskatningsretten til lønindkomsten. Hvis beskatningsretten overgår til kildelandet, vil der gives fuld lempelse fra den første dag af den periode, for hvilken beskatningsretten overgår.⁷²

7.2 Offentligt ansatte og systemeksport

Offentligt ansatte er som udgangspunkt ikke omfattet af Ligningsloven § 33 A, stk. 3. Det er kun offentligt ansatte, der er udsendt på grund af systemeksport, der er omfattet, jf. Ligningsloven § 33 A, stk. 3.

⁶⁸ (LFF 1975-11-26 nr. 97)

⁶⁹ (L 1987-12-18 nr. 835)

⁷⁰ (LFF 1987-10-07 nr. 6)

⁷¹ (L 1994-12-21 nr. 1115)

⁷² (LFF 1987-10-07 nr. 6, § 1, nr. 8-10)

Offentligt ansatte, der udsendes på grund af systemeksport, blev omfattet af Ligningsloven § 33 A, ved lov nr. 835 af 18. december 1987. Ved systemeksport forstås alle former for eksport af viden, systemer eller tjenester som udføres af offentlig myndighed i overensstemmelse med gældende bevillingsregler.⁷³ Systemeksport var ved indsættelsen i 1987 en del af Ligningsloven § 33 A, stk. 2. At offentligt ansatte, der er udsendt på grund af systemeksport, er omfattet af den halve lempelse, har fremgået af Ligningsloven § 33 A, stk. 3 siden bestemmelsens genindsættelse i 1994.⁷⁴

Offentlige ansatte, der var udsendt på grund af systemeksport, blev omfattet af muligheden for fuld lempelse i Ligningsloven § 33 A. Systemeksport blev omfattet af lempelse efter Ligningsloven § 33 A for at sidestille offentlige ansatte, der var udsendt som led i systemeksport, med de privat ansatte eksportmedarbejdere.⁷⁵ Lovgiver antog, at det ville forbedre konkurrenceevnen for danske virksomheder, og at det ville føre til en større motivation hos de offentlige ansatte for at deltage i systemeksport.⁷⁶

Offentligt ansatte, der var udsendt på grund af systemeksport til et land, som Danmark havde indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og som opfyldte betingelserne i Ligningsloven § 33 A, stk. 1, opnåede halv lempelse.⁷⁷

Når offentligt ansatte er udsendt af den danske stat, vil Danmark efter Modeloverenskomsten have retten til at beskatte den offentlige ansattes lønindkomst uanset længden af arbejdsopholdet, jf. Modeloverenskomsten artikel 19. Dette vil ligeledes normalt være resultatet ud fra de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået med andre lande.⁷⁸ Ud fra en beskatningsrets fordeling efter Modeloverenskomsten vil offentlige ansatte, der er udsendt af den danske stat for at deltage i systemeksport, altid kun være berettiget til halv lempelse.

Dette resultat er modsat fordelingen af beskatningsretten til lønindkomsten for privat ansatte efter Modeloverenskomsten artikel 15, stk. 2, litra a, hvor beskatningsretten kan tilfalde kilde-

⁷³ (LFF 1987-10-07 nr. 6)

⁷⁴ (L 1994-12-21 nr. 1115)

⁷⁵ (LFF 1987-10-07 nr. 6)

⁷⁶ (LFF 1987-10-07 nr. 6, bemærkninger til § 1, nr. 8-10)

⁷⁷ (L 1987-12-18 nr. 835)

⁷⁸ (LFF 1987-10-07 nr. 6)

landet, hvis arbejdsopholdet overstiger 183 dage. Kildelandet fastholder ligeledes beskatningsretten, hvis den privat ansattes arbejdsgiver er i kildelandet, eller at arbejdsgiveren har et fast driftssted, hvor den privat ansatte skatteydere løn udredes fra.

Offentligt ansatte, der er udsendt på grund af systemeksport, kan kun opnå fuld lempelse efter Ligningsloven § 33 A, stk. 1, hvis de har taget ophold i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, jf. Ligningsloven § 33 A, stk. 3, modsætningsvist. Derved bliver en fuldstændig ligestilling mellem offentligt ansatte og privat ansatte, der bliver udsendt på grund af systemeksport umulig.⁷⁹

Kapitel 8 Ophold uden for riget begrundet i arbejdsgivers forhold

Østre Landsret har i SKM2023.18.ØLR behandlet anvendelsen af Ligningsloven § 33 A. Østre Landsret er i SKM2023.18.ØLR kommet frem til, at ophold uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Som anført i kapitel 4 til 7 fremgår det ikke direkte i Ligningsloven § 33 A's ordlyd eller formål et krav om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Det må derfor være nødvendigt at behandle Østre Landsrets begrundelse i SKM2023.18.ØLR. Dette gøres med henblik på at finde frem til baggrunden for Østre Landsrets resultatet.

8.1 Østre Landsrets dom af 6. december 2022

Østre Landsrets dom SKM2023.18.ØLR, omhandlede en skatteyder, der arbejdede for et dansk luftfartsselskab og var fuld skattepligtig til Danmark, men skatteyderen var bosat uden for riget. Skatteyderen mente, at skatteyderen var berettiget til lempelsen, idet skatteyderen havde overholdt betingelserne i Ligningsloven § 33 A, stk. 1. SKAT afgjorde, at skatteyderen ikke opfyldte kravene for lempelse efter Ligningsloven § 33 A. SKATs begrundelse var, at skatteyderens ophold uden for riget blev afbrudt, når skatteyderen lettede og landede i Danmark, hvorfor skatteyderen blev afskåret anvendelsen af Ligningsloven § 33 A.

Skatteyderen påklagede SKATs afgørelse til Landsskatteretten. Landsskatteretten fandt, at skatteyderen kunne anvende Ligningsloven § 33 A, idet Skatteyderens arbejde i Danmark, var nødvendigt arbejde inden for riget i direkte forbindelse med opholdet uden for riget. Afgørelsen blev af Skatteministeriet indbragt for domstolene, med påstand om, at der ikke forelå noget

⁷⁹ (LFF 1987-10-07 nr. 6)

lempelsesberettiget ophold uden for riget. På denne baggrund blev sagen henvist til Østre Landsret som principal.

Østre Landsret udtalte i deres afgørelse, at formålet med bestemmelsen i Ligningsloven § 33 A, er at give mulighed for lempelse i de tilfælde, hvor en skatteyder oppebærer lønindkomst i forbindelse med et ophold uden for riget, og hvor opholdet uden for riget er begrundet i skatteyderens arbejdsgivers forhold. Østre Landsret udtalte i deres begrundelse, følgende:

”Tilfælde, hvor en dansk lønmodtager, som har bevaret sin fulde skattepligt til Danmark, af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren vælger at bosætte sig i udlandet, uden at det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, falder derimod uden for bestemmelsen”

På baggrund af, at skatteyderen af egen drift og uafhængigt af arbejdsgiveren havde valgt at bosætte sig uden for riget, var der ikke tale om et lempelsesberettiget ophold uden for riget efter Ligningsloven § 33 A. Østre Landsret lagde desuden vægt på, at der ingen sammenhæng var mellem skatteyderens arbejde og skatteyderen ophold uden for riget. Udlandsopholdet skyldtes ikke en ansættelse i udlandet, hvor landinger i Danmark ville udgøre nødvendigt arbejde i forhold til en hovedbeskæftigelse i udlandet.

Østre Landsret lagde tillige vægt på, at skatteyderen havde indrettet sig således, at skatteyderen aldrig opholdt sig i Danmark i mere end 42 dage i en 6 måneders periode. På baggrund af ovenstående omstændigheder, udtalte Østre Landsret, at Ligningsloven § 33 A efter dens ordlyd og formål ikke fandt anvendelse i den konkrete sag.

Ud fra Østre Landsret afgørelse findes der to måder, hvorpå en skatteyder kan opnå et lempelsesberettiget ophold uden for riget som følge af Ligningsloven § 33 A. Den første måde hvorpå en skatteyder kan opnå et lempelsesberettiget ophold, kan være ved en ansættelse i udlandet. Den anden måde er ved, at skatteyderen tager ophold uden for riget og dette ophold uden for riget er begrundet i arbejdsgiverens forhold. Hvad, der nærmere forstås ved en ansættelse i udlandet, og et ophold begrundet i arbejdsgiverens forhold, findes ikke at være afklaret i Østre Landsret begrundelse.

I vores gennemgang af Ligningsloven § 33 A i kapitel 4-7 er der ikke fundet en betingelse om, at ansættelsen eller opholdet i udlandet skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. På baggrund af, at der ikke direkte har været fundet en betingelse om, at ansættelsen og opholdet uden

for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, vil der i det følgende først blive behandlet, hvor disse betingelser kan findes i Ligningsloven § 33 As ord og formål. Efterfølgende vil det blive behandlet, hvad der forstås ved ansættelsen i udlandet og opholdet uden for riget, samt hvad der forstås ved, at ansættelsen i udlandet og opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

8.2 Arbejdsgivers forhold i Ligningsloven § 33 As ordlyd

Østre Landsret fremhævede i deres afgørelse, at det er en betingelse for lempelse efter Ligningsloven § 33 A, at opholdet uden for riget er begrundet i arbejdsgiverens forhold. Ligningsloven § 33 A indeholder ikke direkte i sin ordlyd en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Det vil derfor behandles, hvor Østre Landsret i Ligningsloven § 33 As ordlyd finder, at opholdet uden for riget skal være begrundet i skatteyderens arbejdsgivers forhold.

Østre Landsret tog i dommen SKM2023.18.ØLR Skatteministeriet påstand til følge. Det fremgår ikke af Østre Landsret begrundelse, hvorvidt de tager både Skatteministeriets påstand og begrundelse til følge. Østre Landsret anfører heller ikke i deres begrundelse, hvor i Ligningsloven § 33 As ordlyd, at det fremgår, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

På grund af Østre Landsrets manglende henvisning til, hvor det fremgår af Ligningsloven § 33 As ordlyd, søges det belyst gennem Skatteministeriets begrundelse. Skatteministeriet henviser i deres fremstilling til:

“Efter ordlyden af ligningslovens § 33 A, stk. 1, 1. pkt., er det en betingelse for lempelse, at der “under ophold uden for riget i mindst 6 måneder [er] erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold”. Idet lempelse forudsætter, at lønindkomsten er erhvervet under ophold uden for riget, skal der være en sammenhæng mellem opholdet uden for riget (på mindst 6 måneder) og erhvervelsen af lønindkomsten, jf. også udtrykket “den udenlandske indkomst” afslutningsvis i stk. 1, 1. pkt.”⁸⁰

Dertil henviser Skatteministeriet til, at betingelsen om, at nødvendigt arbejde ligeledes viser, at opholdet uden for riget skal være betinget af arbejdet i udlandet. Hertil anfører Skatteministeriet, at hvis ikke opholdet uden for riget er på grund af arbejde, kan arbejde inden for riget

⁸⁰ (SKM2023.18.ØLR)

hverken være nødvendigt for eller stå direkte i forbindelse med opholdet uden for riget, som bestemmelsen ifølge Skatteministeriet forudsætter.

Vi finder ikke, at der på baggrund af Skatteministeriets fremlæggelse, tydeligt kan ses, at der skal være en sammenhæng mellem skatteyderens ophold uden for riget og skatteyderens arbejdsgivers forhold. Skatteminister henvisninger til Ligningsloven § 33 A, stk. 1, 1. pkt., hvor det fremgår, at der skal være tale om en lønmodtager, der erhverver lønindkomst ved at arbejde uden for riget. Da bestemmelsen er rettet mod lønmodtagere, findes det utvetydigt, at der må være en arbejdsgiver som lønmodtageren arbejder for. Vi finder ikke, at det fremgår, at det er arbejdsgiverens forhold, der skal begrunde opholdet uden for riget.

Det fremgår tydeligt af bestemmelsen, at der lempes for den lønindkomst skatteyderen har erhvervet, mens skatteyderen har opholdt sig og arbejdet uden for riget. Det findes imidlertid ikke i Skatteministeriets fremlæggelse, at der i Ligningsloven § 33 As ordlyd fremgår en betingelse om, at opholdet skal have en specifik begrundelse. Skatteministeriets henvisning til, at nødvendigt arbejde inden for riget skal være på grund af hovedbeskæftigelsen i udlandet, finder vi ikke ensbetydende med, at hovedbeskæftigelsens udførsel i udlandet skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Imidlertid må nødvendigt arbejde inden for riget skyldes arbejdsgiverens forhold.

Som gennemgået i afsnit 5.3.1 består nødvendigt arbejde af to led. Første led er, at arbejdet skal være nødvendigt, og det andet led er, at det udførte arbejde inden for riget skal have en direkte tilknytning til hovedbeskæftigelsen i udlandet. Et eksempel fra forarbejderne på, hvad nødvendigt arbejde omfatter, er en situation, hvor det på grund af arbejdsgiverens fysiske placering er nødvendigt, at skatteyderen må rejse til Danmark for at afrapportere til arbejdsgiveren.

For, at skatteyderen opfylder de to led af betingelsen, må der skulle tages højde for arbejdersgiverens forhold. Det nødvendige arbejde må derfor findes at være i arbejdsgiverens interesse, da det vurderes, at en skatteyder vil finde det mere attraktivt at afholde ferie i de 42 dage, frem for at arbejde i de 42 dage.

Det fremgår imidlertid ikke, at hovedbeskæftigelsen i udlandet, skal udføres på grund af skatteyderens arbejdsgivers forhold. Der stilles blot krav om, at arbejdet udført i Danmark skal have en direkte nødvendighed og relation til hovedbeskæftigelsen i udlandet.

Vi finder, at der ud fra Ligningsloven § 33 A ordlyd, ikke findes nogen betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Vi kan ikke ud fra Skatteministers fremstilling i SKM2023.18.ØLR forstå, at der skal være en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i skatteyderens arbejdsgivers forhold.

8.3 Arbejdsgiverens forhold i Ligningsloven § 33 As formål

Vi har ikke ud fra vores behandling af Ligningsloven § 33 A kunne finde frem til, at der er en betingelsen om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Østre Landsret afgjorde i SKM2023.18.ØLR, at Ligningsloven § 33 A ikke fandt anvendelse i den konkrete sag på grund af såvel Ligningsloven §33 As ordlyd og formål. Der vil derfor i det følgende belyses Ligningsloven § 33 As formål, med henblik på, at undersøge om betingelsen, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, kan rummes af formålet med bestemmelsen.

8.3.1 Østre Landsrets begrundelse med henvisning til forarbejderne

Østre Landsret anfører i deres begrundelse i SKM2023.18.ØLR, at det af bestemmelsens forarbejder fremgår, at Ligningsloven § 33 A blev indført på grund af beskæftigelsesmulighederne, og ønsket om at støtte eksporten. Bestemmelsen oprindeligt tog sigte på den situation, at en skatteyder i en periode skulle arbejde i udlandet for en dansk arbejdsgiver. Østre Landsret henviser til forarbejder med følgende:

*“Det fremgår af forarbejderne endvidere, at bestemmelsen ikke blot skal finde anvendelse på personer, som arbejder i udlandet for en dansk arbejdsgiver i en periode, men også kan anvendes af en person, der i en kortere eller længere periode arbejder i udlandet for en udenlandsk arbejdsgiver, samtidig med at personen har bevaret sin fulde skattepligt i Danmark.”*⁸¹

Østre Landsret angiver ikke hvilke forarbejder der henvises til. Ud fra det citeret må det forstås, at Østre Landet finder at der er to situationer, hvorpå en skatteyder kan opnå lempelser efter Ligningsloven § 33 A. Disse to situationers som Østre Landsret henviser til, er udstationering eller en ansættelse i udlandet.

⁸¹ (SKM2023.18.ØLR)

Ud fra denne henvisning, begrundet Østre Landsret, at det er fælles for de to situationer, at skatteyderens ophold i det pågældende land har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Østre Landsret lagde vægt på, at skatteyderen i SKM2023.18.ØLR af egen drift havde valgt at bosætte sig uden for riget og skatteyderen aldrig opholdt sig inden for riget i over 42 dage i en 6 måneders periode. Østre Landsret begrundet deres resultat med, at skatteyderens ophold i sit opholdsland ikke skyldtes en ansættelse i udlandet, hvor ophold i Danmark udgjorde nødvendigt arbejde i forbindelse med en hovedbeskæftigelse i udlandet. Derved var skatteyderen ophold uden for riget uafhængigt af skatteyderens arbejdsgiver samt, at skatteyderens bosættelse i det pågældende land, ikke havde nogen form for sammenhæng med arbejdsgiverens forhold.

Østre Landsret henviser derved i deres begrundelse til, at der skal være en sammenhæng mellem hovedbeskæftigelsen i udlandet i relation til nødvendigt arbejde i Danmark og, at hovedbeskæftigelsen skal udføres i udlandet på grund af skatteyderens arbejdsgivers forhold.

Vi finder ikke ud fra den del af forarbejderne, som Østre Landsret henviser til, at der skal være en sammenhæng mellem skatteyderens ophold uden for riget og skatteyderens arbejdsgivers forhold.

På grund af denne tvivl om sammenhængen med skatteyderens ophold uden for riget og skatteyderens arbejdsgivers forhold, søges det belyst gennem Ligningsloven § 33 As forarbejder, hvad bestemmelsens formål er. Dertil søges det belyst om bestemmelsens formål kan rummes en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være på af arbejdsgiverens forhold, eller en ansættelse i udlandet.

8.3.2 Ligningsloven § 33 As formål

Ligningsloven § 33 A blev indført i Ligningsloven i 1975.⁸² Det følger af lovforslaget fra 1975, at:

”Da det på grund af beskæftigelsesmulighederne og mulighederne for at udvide eksporten er af betydning, at danske virksomheder i vidt omfang kan deltage i projekter i udlandet og i denne forbindelse kan beskæftige dansk arbejdskraft, foreslås det, at udenlandsk lønindkomst i et vist omfang fritages for beskatning.”⁸³

⁸² (L 1975-12-19 nr. 649)

⁸³ (LFF 1975-11-26 nr. 97, bemærkninger til lovforslaget)

Lovgiver indførte Ligningsloven § 33 A med det formål at give danske virksomheder muligheden for økonomisk og effektivt at beskæftige dansk arbejdskraft uden for riget. Erhvervslivets behov for at kunne beskæftige dansk arbejdskraft uden for riget kunne tænkes at være begrundet i, at en skatteyder besidder afgørende know how eller, at skatteyderen er den mest kvalificerede til arbejdet. Det kan ligeledes være på grund af, at den danske arbejdskraft er for dyr på grund af det danske beskatningsniveau.

Denne henvisning til, at danske virksomheder skal kunne deltage i udenlandske projekter, kan rumme en vis betingelse om, at skatteyderens ophold uden for riget er på grund af, at skatteyderens arbejdsgiver deltager i et projekt i udlandet. Der kan næppe rejses tvivl ved, at en skatteyder, der er udsendt til at deltage i sin arbejdsgivers projekt, opholder sig uden for riget på grund af arbejdsgiverens forhold. Det fremgår imidlertid ikke tydeligt af citeringen, at det kun er tilfælde, hvor skatteyderen tager ophold i udlandet for at deltage i skatteyderens arbejdsgivers projekter, der giver muligheden for lempelsen i Ligningsloven § 33 A. Hvad projekter nærmere omfatter behandles ikke yderligere i lovforslaget fra 1975.

Hensigten med lempelsesmuligheden i Ligningsloven § 33 A, kan anskues som værende en eksportstøtte fra staten til den enkelte arbejdsgiver, med henblik på at fremme konkurrencen på eksportområdet. Tilkendes der en lempelse til den enkelte skatteyder, vil det styrke incitamentet for den enkelte skatteyder til at tage ophold uden for riget. En sådan eksportstøtte kan med andre ord, beskrives som værende en form for indirekte statsstøtte til den enkelte virksomhed, ved hjælp af lempelse for den enkelte skatteyder.

Denne indirekte statsstøtte til virksomheden kan illustreres med følgende eksempel. Skatteyder A er ansat ved en dansk virksomhed, som udsender A til ophold i land X. A bibeholder sin fulde skattepligt til Danmark, og opfylder i øvrigt betingelserne i Ligningsloven § 33 A. A ønsker at fastholde den nettoløn, A har fået udbetalt mens A har boet og arbejdet i Danmark. Hvis A kan blive fritaget for beskatning af den lønindkomst A erhverver for arbejdet udført i udlandet, får arbejdsgiveren derved en besparelse. Besparelsen opstår, idet A skal betale skat i land X, som i dette eksempel har et lavere beskatningsniveau end i Danmark. Idet beskatningsniveauet er lavere end det er i Danmark, skal As bruttoløn nedsættes så det er tilpasset beskatningsniveauet i land X. Dette er en besparelse på lønudgiften for arbejdsgiveren, som derved får eksportstøtten.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget fra 1975,⁸⁴ at det for skatteyderens mulighed for at opnå lempelse er uden betydning, om skatteyderens arbejdsgiver er dansk eller udenlandsk. Vi kan derfor stille spørgsmål ved, om bestemmelsen alene har betydning for den danske eksport. Administrativt blev betydningen af arbejdsgiverens placering i relationen til skatteyderen yderligere bekræftet i cirkulæret fra 1996.⁸⁵ Det fremgår af cirkulæret 1996, at:

*”Ligningslovens § 33 A gælder for lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold uden for riget, dvs. uden for Danmark, Færøerne og Grønland. Dansk, færøsk og grønlandsk luft- rum, territorialfarvand eller kontinentalsokkel, er en del af riget. Det er uden betydning, om arbejdsgiveren er hjemmehørende her i riget eller i udlandet.”*⁸⁶

Formålet med bestemmelsen og det faktum, at det ingen betydning har, hvor arbejdsgiveren befinder sig, finder vi usammenhængende, og sammenholdt med det citerede uden begrundelse. Arbejdsgivere fra udlandet kan derved ligeledes opnå denne eksportstøtte, hvorfor eksportstøtten ikke alene tilkommer de danske virksomheder til gavn for den danske eksport.

Der henvises i de specielle bemærkninger i lovforslag fra 1975, ad § 1, nr. 2, at:

*“Forslaget svarer i øvrigt til den regel, der gælder i international skatteret, hvorefter lønindkomst ved personligt arbejde normalt beskattes i det land, hvor arbejdet er udført, og ikke i arbejdstagerens hjemland.”*⁸⁷

Det, at beskatningen skal tilkomme det land, hvor arbejdet er udført, var ved bestemmelsens indførsel kendt fra Sveriges og Finlands nationale skatteregler. Lovgiver henviser i de specielle bemærkninger til den internationale skatteret og princippet om kildelandsbeskatning. Det antages, at henvisningen til den internationale skatteret betyder en henvisning til OECD-samarbejdet.

I OECD-samarbejdet udtrykkes samme tankegang i Modeloverenskomsten.⁸⁸ Som gennemgået i specialets kapitel 3, er hovedtanken ved fordelingen af beskatningsretten til lønindkomst, at

⁸⁴ (LFF 1975-11-26 nr. 97, bemærkninger til lovforslaget)

⁸⁵ (CIRK 1996-04-17 nr. 72)

⁸⁶ (CIRK 1996-04-17 nr. 72)

⁸⁷ (LFF 1975-11-26 nr. 97)

⁸⁸ (LFF 1975-11-26 nr. 97, Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser)

det er skatteyderens domicilland, der har beskatningsretten til lønindkomsten. Dette udgangspunkt fraviges, hvis arbejdet er udført i den anden stat, hvor denne anden stat tildeles beskatningsretten til lønindkomsten.

Ved indsættelsen af bestemmelsen i 1975 var der påkrævet en opholdsperioden uden for riget på minimum 1 år, men denne periode blev ved lov nr. 245 af 6. september 1982 ændret til en opholdsperiode på 6 måneder. Ændringen skete for at øge de danske eksportvirksomheders mulighed for at deltage i den internationale konkurrence.⁸⁹

Lignede betingelse om en vis tidsmæssig længde af opholdet uden riget fremgår af Modeloverenskomsten artikel 15, stk. 2, hvor der angives en tidsperiode på 183 dage. De 183 dage, som fremgår af Modeloverenskomsten må ikke forveksles med de 6 måneder, som Ligningsloven § 33 A, stk. 1 har som påkrævet opholdsperiode uden for riget.⁹⁰ Ved opgørelse af om skatteyderen har opholdt sig i kildelandet i over 183 dage, er det de dage, hvor skatteyderen fysisk har opholdt sig i kildelandet, der kan medregnes.⁹¹ Modeloverenskomstens artikel 15 lægges ikke vægt på årsagen for skatteyderens ophold i kildelandet i 183 dage, det er kun den fysiske tilstedeværelse i forbindelse med skatteyderens ophold, der lægges vægt.

Østre Landsret begrundet, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, en sådan betingelse forekommer ikke i Modeloverenskomsten. Det eneste, der vedrører arbejdsgiveren i Modeloverenskomsten, er arbejdsgiverens domicilland og konsekvenserne af arbejdsgivers skattemæssige domicilland. Konsekvensen ses i Modeloverenskomsten artikel 15, stk. 2, litra b og c, hvor det direkte har en betydning for fordeling af beskatningsretten til skatteyderens lønindkomsten.

8.4 Delkonklusion

Hvis Ligningsloven § 33 As formål skal forstås efter en indskrænkende fortolkning med udgangspunkt i, at Ligningsloven § 33 A kun skal finde anvendelse for skatteydere, der af deres arbejdsgiver blev sendt til udlandet, vil der naturligt være et krav om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. At Ligningsloven § 33 A skulle fortolkes så

⁸⁹ (LFF 1982-03-12 nr. 154, de almindelige bemærkninger)

⁹⁰ (SKM2021.450.VLR)

⁹¹ (OECD Modeloverenskomsten 2017, kommentar til artikel 15, ad stk. 2, nr. 5)

indskrænkende, fremgår midlertidig ikke af forarbejder. Dette hverken ved indsættelsen af bestemmelsen i 1975, eller som følge af de ændringer, der er sket i Ligningsloven § 33 A siden indsættelse i 1975.

Det fremgår af forarbejderne, at der skal tillægges en streng vurdering af, hvad nødvendigt arbejde er. Der findes i forarbejderne adgang til, at denne strenge vurdering skal lægges ned over vurderingen af, hvorfor skatteyderens hovedbeskæftigelse er i udlandet. Der findes ikke i forarbejderne en antydning af, at Ligningsloven § 33 A ikke skulle kunne finde anvendelse på ophold uden for riget i egen drift.

Med den strenge og indskrænkende formålsfortolkning, som Østre Landsret anlagde i SKM2023.18.ØLR, ville afgørelsen ikke kunne føre til andet resultat. Henset til lovforslag nr. 97 af 26. november 1975, fremgår det ikke, at ophold uden for riget, for at være lempelses berettiget, skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Det fremgår ligeledes ikke af Ligningsloven § 33 As ordlyd ved indsættelse.

Hvis det tillægges betydning, at lovgiver i bemærkningerne, henviser til, at en lignende regel findes i den internationale skatteret, ville resultatet af afgørelsen i SKM2023.18.ØLR skulle være anderledes. Ud fra et ønske om kildelandsbeskatning, ville skatteyderens lønindkomst skulle beskattes i det land, hvor arbejdet faktisk er udført. Derved ville Danmark kun opnå beskatningsretten til lønindkomsten for den del, som kan henføres til arbejde, der faktisk er udført i Danmark. Det vil derved medføre, at resultatet af afgørelsen SKM2023.18.ØLR ville blive, at skatteyderen var berettiget til national lempelse for den del af lønindkomst, som er optjent i uden for riget.

Hvis Ligningsloven § 33 A kun skal finde anvendelse for skatteydere, der af deres arbejdsgiver er sendt til udlandet, vil skatteyderen i SKM2023.18.ØLR ikke være berettiget til lempelsen, idet skatteyderens ophold uden for riget er på grund af private årsager. Hvis der derimod lægges vægt på, at lovgiver henviser til, at reglen i øvrigt svarer til den internationale skatteret, ville årsagen til skatteyderens ophold i udlandet ingen betydning have, da der ikke findes en betingelse om, at opholdet i kildelandet skal have en særlig årsag, jf. Modeloverenskomsten art. 15. Årsagen til opholdet har en konkret indvirkning på fordelingen af beskatningsretten for skatteydere, der varetager offentlige erhverv i udlandet, jf. Modeloverenskomsten artikel 19.

Det, at der af Østre Landsret henvises til, at opholdet uden for riget skal have en særlig begrundelse, er uforeneligt med, at der i Modeloverenskomsten ikke fremgår en betingelse om, at

opholdet skal, havde en vis årsag. De to opfattelser gør det vanskeligt med sikkerhed at sige, at Ligningsloven § 33 A i øvrigt svarer til reglerne i den nationale skatteret. Disse to opfattelser vil ligeledes føre til, at alt efter hvilken opfattelse, der tillægges mest betydning, ville resultatet i SKM2023.18.ØLR havde været anderledes. Hvis det tillægges betydning, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, vil der ikke foreligge noget lempelsesberettiget ophold i SKM2023.18.ØLR. Hvis det derimod tillægges betydning, at lønindkomsten skal beskattes i det land, lønindkomsten er erhvervet i, må der foreligge et lempelsesberettiget ophold. At det er muligt at komme frem til to forskellige resultater ud fra bestemmelsens formål, finder vi at være udtryk for manglende klarhed fra lovgivers side.

Desuden finder vi det kritisabelt, at Østre Landsret ved deres strenge og indskrænkende forståelse, ikke tager stilling til eller på nogen måde behandler lovgivers henvisning til den internationale skatteret. Skatteministeriet behandler i deres begrundelse ligeledes ikke den henvisning fra lovgiver.

Ligningsloven § 33 A har været anvendt i dansk skatteret siden 1975. Hvis det skulle være klart, at Ligningsloven § 33 A kun fandt anvendelse i tilfælde, hvor en skatteyder af sin arbejdsgiver var sendt på udlandsophold, er bestemmelsen ikke blevet ændret til kun at omfatte sådanne forhold. Det samme gør sig gældende i forhold til Østre Landsrets henvisning til og begrundelse om, at en ansættelse i udlandet for en udenlandsk arbejdsgiver ville være et lempelsesberettiget forhold.

Lovgiver har ad flere omgange har ændret bestemmelsen. Første markante ændring var i 1982 med en ændring af opholdsperioden fra 1 år til 6 måneder samt en tilføjelse af 42 dages reglen vedrørende nødvendigt arbejde og ferie eller lignende i Danmark. Lovgiver afskaffede i 2012 Ligningsloven § 33 A med henvisning til, at forudsætningerne ikke længere var til stede for denne særligt gunstige regel. Bestemmelsen blev imidlertid genindsat samme år med tilbagevirkende kraft.

Genindsættelse i 2012 var, efter vores mening, lovgiveres mest oplagte mulighed for at ændre i bestemmelsens ordlyd og formål, hvis lovgiver ønskede det klart, at Ligningsloven § 33 A kun fandt anvendelse for skatteydere, der af deres arbejdsgiver var sendt til ophold uden for riget i forbindelse med deltagelse i arbejdsgiverens projekter i udlandet.

Hvis Østre Landsrets forståelse af Ligningsloven § 33 A ordlyd og formål skal tillægges den betydning som Landsretten tillægger den, finder vi det kritisabelt, at en sådan forståelse ikke

fremgår klart og utvetydigt i Ligningsloven § 33 As ordlyd og formål. Der kan næppe rejses tvivl ved, at Ligningsloven § 33 As oprindeligt tog sigte på at gavne den danske eksport.

Vi har ikke i vores behandling af Ligningsloven § 33 As ordlyd eller formål fundet en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiveren forhold. Vi finder derfor, at et ophold uden for riget, der er begrundet i private årsager kan rummes i såvel ordlyden som formålet.

Der har ikke været materielle ændringer til bestemmelsens formål eller ordlyd siden 1994.⁹² Derfor må Østre Landsrets henvisning til forarbejderne omfatte forarbejderne til indsættelsen og ændringer ved 1994, 1982 og 1975. Hvis Østre Landsret henviser helt tilbage til 1975, må det siden indsættelsen i 1975 havde været en betingelse. Henviser Østre Landsret til forarbejderne ved ændringen i 1982, hvor muligheden for at opholde sig i Danmark i 42 dage på grund af nødvendigt arbejde, ferie eller lignende blev indført, må det i så fald betyde, at det siden 1982 havde været muligt at kunne udlede kravet om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiversforhold. Det samme gør sig gældende ved ændringen i 1994. Uanset om det er forarbejderne til indsættelsen eller ændringerne der henvises til, må betingelsen om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, kunne have været klarlagt før Østre Landsrets resultat i SKM2023.18.ØLR.

Kapitel 9 Konsekvenser af styresignalet SKM2023.519.SKTST

Skattestyrelsen har som konsekvens af afgørelsen SKM2023.18.ØLR udgivet styresignalet SKM2023.519.SKTST. Det følger af styresignalet SKM2023.519.SKTST, at der udover de generelle betingelser i Ligningsloven § 33 A, stk. 1, er en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Det er Skattestyrelsens opfattelse i styresignalet, at Østre Landsret i deres afgørelse:

*“(…) tydeliggør en væsentlig forudsætning (...), hvilket præciseres i dette styresignal.”*⁹³

Denne væsentlige forudsætning er, at et ophold uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Hvis opholdet ikke kan begrundes i arbejdsgiverens forhold, er det Skattestyrelsens opfattelse, at muligheden for lempelse bortfalder.

⁹² (Lov 1994-12-21 nr. 1115)

⁹³ (SKM2023.519.SKTST, side 3, Skattestyrelsen opfattelse)

På baggrund af Skattestyrelsens opfattelse, rejser vi spørgsmål ved, om der blot er tale om en præcisering af bestemmelsens anvendelse, eller om der er tale om en tilføjelse af en ny betingelse. Skattestyrelsen har den 7. november 2023 udstedt et styresignal under titlen:

"Styresignal - Præcisering af praksis - ligningslovens § 33 A".

Skattestyrelsen inddrager i styresignalet følgende eksempler: Private årsager, ægtefæller, bijob, hovedaktionær, udenlandsk arbejdsgiver i Australien, udenlandsk arbejdsgiver i Slovenien, graduate programmer, sejlads og rejse, offentligt ansatte og dokumentation.

I et følgende vil der først blive foretaget en behandling af, hvad der findes at ligge i, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Efterfølgende vil det blive behandlet, hvad der kan tolkes at ligge i ophold uden for riget, når det er en betingelse, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Efter behandlingen af, hvad der findes at ligge i begrundet i arbejdsgiverens forhold og ophold uden for riget, vil det blive behandlet, hvilke krav der stilles til dokumentationen for overholdelsen af betingelserne i Ligningsloven § 33 A.

9.1 Begrundet i arbejdsgiverens forhold

9.1.1 Private årsager

Det første eksempel, som inddrages i styresignalet, er den situation, hvor en skatteyder tager ophold uden for riget og udfører samme arbejdsopgaver online som forinden opholdet. I dette eksempel vil lempelsen i Ligningsloven § 33 A ikke finde anvendelse, hvis opholdet uden for riget skyldes private årsager. Skattestyrelsen præciser her, at det er en betingelse, at opholdet uden for riget har sammenhæng med arbejdsgiverens forhold, og opholdet skal begrundes i arbejdsgiverens behov for dette ophold uden for riget. Der skal i denne vurdering, ifølge Skattestyrelsen, lægges vægt på arbejdsgiverens aktivitet. Det vil således ikke være tilstrækkeligt, at skatteyderen blot har en uspecifik aftale med sin arbejdsgiver om at arbejde og tage ophold uden for riget.

Det må derfor til støtte for dette eksempel søges afklaret i praksis, om der forekommer en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Det skyldes, at vi ikke finder, at der er en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Den betingelse finder vi hverken er indeholdt i bestemmelsens ordlyd eller formål.

Der kan fra tidligere praksis fremhæves afgørelsen TfS1996.164. I denne afgørelse blev der taget stilling til, om udlandsopholdet blev afbrudt på grund af ophold i Danmark. Det fremgår af sagens faktiske omstændigheder, at skatteyderen var langturschauffør, og flyttede til Grækenland på grund af uoverensstemmelser med sin samlever. Dertil følger det endvidere af de faktiske omstændigheder, at skatteyderens samlever og arbejdsgiver var samme person. Landskatteretten fandt, at et ophold i Danmark med en samlet varighed på 3,5 dage, hvor skatteyderen tankede, skiftede lastbil og trailer, ikke var en afbrydelse af opholdet uden for riget. Landskatteretten fandt derfor, at skatteyderen kunne opnå lempelse efter Ligningsloven § 33 A.

Et ophold uden for rige, som skatteyderen begrundes med uoverensstemmelser med sin samlever, kan alene begrundes i private årsager, selv hvis arbejdsgiver og samlever er sammenfaldende. Der er ikke en sammenhæng mellem opholdslandet og arbejdsgiverens forhold. Det fremgår tydeligt, at langturschauffør i egen drift har taget ophold og bosat sig i udlandet. Vi finder det kritisabelt, at såfremt der i formål og ordlyd skulle fremgå en betingelse om, at opholdet skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, at det ikke har været taget op til behandling i denne afgørelse. Især når Skattestyrelsen i styresignalet anfører, at det er en væsentlig forudsætning for lempelsen i Ligningsloven § 33 A, at opholdet uden for riget er begrundet i arbejdsgiverens forhold.

I det tilfælde, at opholdet uden for riget skal begrundes i arbejdsgiverens forhold, må afgørelsen i TfS1996.164 anses som værende forkert. Hvis afgørelsen i TfS1996.164 anses at være korrekt, kan arbejdsgiverens forhold ikke havde været en væsentlig forudsætning ved afsigelsen af afgørelsen i 1995, som Skattestyrelsen skriver det.

9.1.1.1 Ægtefæller

Af private årsager for ophold uden for riget inddrager Skattestyrelsen ligeledes et tilfælde, hvor et ægtepar ønsker at tage ophold uden for riget, idet den ene ægtefælle er udstationeret af sin arbejdsgiver. Skattestyrelsen udtaler, at hvis en skatteyder ønsker at flytte med sin ægtefælle til udlandet, fordi ægtefællen er udstationeret, er skatteyderens ophold uden for riget begrundet i private årsager.

Skattestyrelsen præciserer med dette eksempel, at det ikke anses som værende tilstrækkeligt, hvis skatteyderen tager ophold uden for riget med den begrundelse, at dennes ægtefælle er udstationeret af sin arbejdsgiver. Det skyldes, at der ikke findes at forekomme den korrekte sammenhæng mellem arbejdsgiverens forhold og skatteyderens ophold uden for riget.

Skatteyderen vil derfor ikke kunne opnå lempelse ved blot at flytte med sin ægtefælle. Ægtefællen vil muligvis kunne opnå lempelsen, hvis ægtefællen reelt er udstationeret med begrundelse i sin arbejdsgivers forhold og under betingelse af, at ægtefællen opfylder de øvrige betingelser i Ligningsloven § 33 A.

Skattestyrelsen bemærker i øvrigt, at hvis ægteparret har samme arbejdsgiver, vil det bero på en konkret vurdering, om de begge kan få lempelsen efter Ligningsloven § 33 A. Ægteparrets ophold uden for riget skal derfor, hver for sig have den fornødne sammenhæng med deres egen arbejdsgivers forhold og indkomsterhvervelsen i udlandet.

Eksemplet med ægtefæller kan, efter vores vurdering, ikke blot begrænses til kun at omfatte personer, der er gift, men ligeledes omfatte en samlever, kæreste, registeret partner og andre former for familie konstellationer. Denne vurdering skyldes, at det fremgår af styresignalet, at alle skatteydere skal behandles hver for sig, hvorfor skatteyderens indbyrdes forhold ingen direkte betydning har for vurderingen.

Spørgsmålet om medfølgende ægtefælle kan opnå lempelse efter Ligningsloven § 33 A, diskuteres ved fremhævelse af det bindende svar i SKM2020.108.SR. Afgørelsen vedrører en spørger, der fulgte med sin ægtefælle til Frankrig, men forsat bibeholdt sit job på et dansk universitet og som formand for en dansk forening.

Det fremgår af de faktiske omstændigheder i det bindende svar SKM2020.108.SR, at spørgeren ægtefælle havde fået job i Frankrig, og spørger samt dennes familie ønskede at følge med. Parret bibeholdt imidlertid deres bolig i Danmark, og spørger forblev, efter Skatterådets opfattelse, fuld skattepligtig til Danmark, idet spørger forsat havde rådighed over en helårsbolig her i landet, jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1.

Spørger ville bibeholde sit arbejde for et dansk universitet samt sin post som formand for en forening i Danmark. Spørger udfører 50% af sit job for universitet som fjernarbejde via sin computer, og efter aftalte med arbejdsgiver udførte spørger de resterende 50% fysisk i Danmark på nærmere aftalte tidspunkter.

Spørger stiller flere spørgsmål til Skatterådet med henblik på bindende svar. I spørgers række af spørgsmål vedrørte spørgsmål nr. 3, om spørger kunne anvende Ligningsloven § 33 A, vedrørende den løn som oppebæres i Frankrig for det arbejde, som udføres for det danske universitet. Skatterådet begrundede deres svar til spørgsmål 3 i SKM2020.108.SR med følgende:

“Spørgeren opholder sig i Frankrig som medfølgende ægtefælle og opretholder sit arbejde som lektor ved et universitet i Danmark. Opholdet i udlandet skyldes således ikke en ansættelse i udlandet, hvor ophold i Danmark udgør nødvendigt arbejde set i forhold til en hovedbeskæftigelse i udlandet.”⁹⁴

Der kan ud fra det citerede diskuteres, hvad Skatterådet lægger afgørende vægt på i deres begrundelse. Det første punktum af det citerede kan tolkes som at angive sagens faktiske omstændigheder. Andet punktum kan tolkes som at angive Skatterådets begrundelse til det samlede svar på spørgsmål 3. Første og andet punktum af det citerede kan samlet set fortolkes på to måder.

Første måde at fortolke det citeret på er, at der ud fra en sammenholdelse af det citeredes 1. pkt. og 2. pkt. forstås, at Skatterådet lægger vægt på, at spørgers ophold i Frankrig er begrundet i, at spørger fulgte med sin ægtefælle. Opholdet i Frankrig skyldes derfor ikke spørges egen ansættelse i udlandet. Det kan ud fra denne forståelse fortolkes, at Skatterådet, i deres bindende svar i SKM2020.108.SR, allerede forud for SKM2023.18.ØLR, indirekte har tillagt begrundelsen for opholdet i udlandet en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiveren forhold.

Den anden måde at fortolke citatet på, er at det modsat ud fra det citerede kan fortolkes, at Skatterådet i deres begrundelse ikke har lagt vægt på, at spørgers ophold i Frankrig er begrundet i, at spørger følger med sin ægtefælle. Det kan fortolkes, at Skatterådet i besvarelsen af spørges spørgsmål nr. 3 lægger vægt på, at spørger er ansat som lektor ved et dansk universitet og, at spørger i ansættelsen skal undervise og eksaminere fysisk i Danmark. Spørger anfører selv, at hendes arbejde skal udgøre 50% i Danmark og 50% i Frankrig.

Det tolkes derfor, at fordi der udføres 50% arbejde i Danmark og 50% i Frankrig, kan det ikke konkluderes, at hovedbeskæftigelsen er i Frankrig. En afbrydelse af udlandsopholdet vil derfor ikke kunne udgøre en afbrydelse med begrundelse i nødvendigt arbejde, da hovedbeskæftigelsen ikke er i Frankrig. Fordi hovedbeskæftigelsen ikke er i Frankrig, vil alt udført arbejde i Danmark derfor afbryde opholdet.

⁹⁴ (SKM2020.108.SR)

Begge måder at fortolke på fører til samme resultat om, at skatteyderens mulighed for lempelse i Ligningsloven § 33 A fortages, idet betingelserne ikke er opfyldt. Den første fortolkning støtter sig op af Østre Landsrets dom om, at der fremgår en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Den anden fortolkning modsætter sig Østre Landsret og understøtter betingelsen om nødvendigt arbejde i relation til hovedbeskæftigelsen.

Vi mener på baggrund af tidligere vurdering af medfølgende ægtefælle, at det før SKM2023.18.ØLR har været muligt som medfølgende ægtefælle at opnå lempelsen i Ligningsloven § 33 A, blot den medfølgende ægtefælle også opholder sig uden for riget. På denne baggrund mener vi, at det ikke tidligere har været en betingelse for den medfølgende ægtefælle, at dennes ophold var begrundet i dennes arbejdsgivers forhold. Vi tolker derfor, at det er den sidste tolkning, der må være den rigtige tolkning af de to mulige tolkninger af SKM2020.108.SR.

At den medfølgende ægtefælle tidligere kunne opnå lempelsen, kan illustreres ved følgende bindende svar fra Skatterådet. Afgørelsen i SKM2011.761.SR vedrører en spørger der, som medfølgende ægtefælle, ville tage ophold uden for riget. Begrundelsen for opholdet var, at spørgers ægtefælle skulle udstationeres til udlandet i en periode på tre år. Det fremgår af de faktiske omstændigheder, at spørger ikke udstationeres af sin arbejdsgiver, men:

“(...)efter ønske fra spørger og på dennes initiativ.”⁹⁵

Spørgers spørgsmål nr. 5 og 6 vedrører henholdsvis om spørger lønindkomst er omfattet af lempelsen i Ligningsloven § 33 A, og om spørger er berettiget til fuld lempelse. Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling samt begrundelse og besvarer begge disse spørgsmål med “Ja”. Der fremgår ikke i Skatteministeriets begrundelser, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Begrundelsen for opholdet fremgår imidlertid tydelig i sagen faktiske forhold. Idet det tydeligt fremgår af de faktiske forhold, finder vi det særligt kritisabelt, at Skatteministeriet i SKM2011.761.SR ikke inddrager begrundelsen for opholdet i deres afgørelse.

Denne kritik af SKM2011.761.SR understøttes endvidere af det forhold, at styresignalet, på baggrund af SKM2023.18.ØLR, præcisere administrativ praksis og mener, at der er en betingelse om, at ophold uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Det må derfor

⁹⁵ (SKM2011.761.SR, de faktiske forhold)

findes særligt kritisabelt, at denne betingelse ikke behandles i hverken SKM2020.108.SR eller i SKM2011.761.SR, idet begge afgørelse tidsmæssigt er forud for SKM2023.18.ØLR, som efter Skattestyrelsens opfattelse tydeliggøre en væsentlig forudsætning.

9.1.1.2 Delkonklusion på private årsager

Vi konkluderer derfor, baggrund af TfS1996.164, SKM2011.761.SR og SKM2020.108.SR, at der ikke i tidligere praksis behandles en betingelse om, at opholdet skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Det kan ud fra behandlingen af private årsager og ægtefæller konkluderes, at såfremt Skattestyrelsens fortolkning fremlagt i styresignalet skal følges, vil et ophold uden for riget som medfølgende ægtefælle være i egen drift.

Vi stiller os derfor uforstående overfor denne tolkning af Skattestyrelsen, idet vi ikke kan konkludere, at der er tale om en præcisering af bestemmelsens anvendelse. Vi konkluderer, at der er tale om en væsentlig ændring i retstilstanden, når det kommer til lempelsen for den medfølgende ægtefælle. Denne konklusion skyldes, at det efter gældende ret, på baggrund af SKM2023.18.ØLR, ikke er muligt for den medfølgende ægtefælle at opnå lempelsen, idet der efter SKM2023.18.ØLR er en betingelse om, at opholdet skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Ved behandlingen af ophold begrundet i private årsager, konkluderer vi, at betingelse om at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold er uforenelig med tidligere administrativ praksis.

9.1.2 Aktionærforhold

Skattestyrelsen behandler yderligere i styresignalet eksempler, hvor skatteyderen, der ønsker lempelsen efter Ligningsloven § 33 A, er aktionær i det selskab som også er skatteyderens arbejdsgiver. I styresignalet inddrager Skattestyrelsen forskellige situationer, hvor skatteyderens aktionærposition kan have indvirkning på beslutningen om ophold uden for riget. Disse situationer behandler Skattestyrelsen under overskrifterne hovedaktionær og bijob. Disse situationer vil blive behandlet i det følgende.

9.1.2.1 Hovedaktionær

Det første eksempel som Skattestyrelsen inddrager, er en situation hvor en skatteyder er hovedaktionær og medarbejder i det samme selskab. Skatteyderen er i denne situation flyttet til udlandet for at arbejde. Det kan i denne situation diskuteres, om skatteyderens ophold uden for

riget er begrundet i private årsager eller arbejdsgiverens forhold, når Skatteyderen er både medarbejder og hovedaktionær.

Med dette eksempel vil Skattestyrelsen præcisere, at der forekommer et skærpet krav for dokumentation mellem sammenhængen af udlandsopholdet, indkomsterhvervelsen og arbejdsgiverens forhold. Dette skærpet krav gælder kun, når det er en medejer, der tager ophold uden for riget. Det skyldes en antagelse om, at en skatteyder, som er medejer, og medarbejder i et selskab, i overvejende grad vil have en ikke uvæsentlig indflydelse på, hvor den pågældende skal opholde sig for at udføre sit arbejde. Skattestyrelsen henviser til SKM2023.424.SR, men uden at have behandlet denne afgørelse yderligere.

Vi finder det ikke entydigt præciseret i styresignalet, hvordan en ledelsesmæssige beslutning om, at en skatteyder skal opholde sig uden for riget, påvirkes af, at denne skatteyder både er medarbejder og medejer. Der kan derved rejses spørgsmål ved, om denne skatteydere antageligt væsentlig indflydelse på ledelses beslutninger påvirker vurderingen af, om opholdet uden for riget er begrundet i arbejdsgiverens forhold eller i private årsager.

For at forstå Skattestyrelsen henvisning til det bindende svar fra Skatterådet, SKM2023.424.SR, vil denne afgørelse blive behandlet nærmere. I det bindende svar fra Skatterådet, SKM2023.424.SR ejede spørger 50% af et selskab, og var samtidig ansat som direktør i dette selskab. Spørger ville have svar på om, spørger kunne anvende Ligningsloven § 33 A, og derved opnå lempelse for den del af lønindkomsten, som var optjent under et ophold i Vietnam.

Det fremgår af de faktiske omstændigheder, at spørger skulle opholde sig i Vietnam sammen med hans familie i en periode på 7 måneder. Opholdet havde som udgangspunkt det formål, at spørger skulle varetage og pleje selskabets kunderelationer, idet 33% af omsætningen i 2022 stammede fra Vietnam. Der henvises i afgørelsen til, at spørger havde fremsendt korrekt og formaliseret dokumentation uden, at denne dokumentation er beskrevet yderligere.

Forinden opholdet udtrådte spørger af bestyrelsen, som bestod af en bestyrelsesformand, et øvrigt bestyrelsesmedlem og spørger selv. Endvidere fremgår det af de faktiske omstændigheder at spørgers arbejdsopgaver i Vietnam tildeles forblev uændret i relation til, hvad spørgers arbejdsopgaver var i Danmark. De af spørgers arbejdsopgaver, der krævede fysisk tilstedeværelse i Danmark, skulle spørgers forretningspartner varetage, imens spørger opholdte sig i Vietnam. I spørgers fritid skulle spørger afholde ferie og opleve Vietnam sammen med familien.

Skatterådet lagde i deres afgørelse vægt på, at spørger ikke gennem sit selskabsretlige ejerskab havde den fulde beslutnings kompetence, og at spørger forinden opholdt udtrådte af bestyrelsen således, at den faktiske ledelse forblev i Danmark. Endvidere lagde Skatterådet vægt på, at spørger forsat varetog de samme arbejdsopgaver, som spørger ville have gjort i Danmark. Grundet den omfattende omsætning fra Vietnam, var det tjenligt for selskabet, at spørger udførte sine arbejdsopgaver i Vietnam.

Dette bevirker derved, efter Skatterådets opfattelse, at spørger ikke egenhændigt havde truffet beslutningen om opholdt i Vietnam, da denne beslutning er truffet af selskabets samlede ledelse, som ikke alene var udgjort af spørger. Derved var opholdet i Vietnam begrundet i arbejdsgiverens forhold, trods spørger tildeles selv var arbejdsgiveren. Spørgers lønindkomsten optjent i Vietnam var derfor lempelsens berettiget, jf. Ligningsloven § 33 A.

Det fremgår ikke af de faktiske omstændigheder, hvilken indflydelse spørger i kraft af sin stilling som direktør har haft på beslutningen om, at spørger skulle tage ophold i Vietnam. Det rejses derfor spørgsmål ved, om beslutningen, om, at spørger skal opholde sig i Vietnam, er truffet med begrundelse i arbejdsgiverens forhold eller i private årsager.

Det fremgår ikke af de faktiske omstændigheder i afgørelsen, hvorfor det er spørger, der skal tage ophold i Vietnam og ikke spørgers forretningspartner. Det fremgår imidlertid, at spørger er direktør og har ansvaret for salg, administration og lignende. Dertil fremgår det af de faktiske omstændigheder, at 33% af omsætningen i 2022 stammede fra kunder i Vietnam. Sammenholdes spørgers stilling og arbejdsopgaver med den relative høje omsætning hidrørende fra Vietnam, findes det ikke kritisabelt, at det er spørger, der skal tage ophold i Vietnam. Yderligere findes det ikke kritisabelt, at spørger skal opleve Vietnam, da dette skulle ske i spørgers fritid.

Skatterådets afgørelse må anses som værende korrekt, uanset om der foreligger et krav om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold eller ej. Var Skatterådet imidlertid kommet frem til, at opholdet i Vietnam ikke opfyldte betingelsen om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, mener vi, at sådan resultat skulle tolkes som værende forkert.

Trods vores behandling af SKM2023.424.SR, findes det ikke tilstrækkeligt belyst, hvornår en skatteyder, som både er medarbejder og hovedaktionær, har haft væsentlig indflydelse på beslutningen om ophold uden for riget. Derfor rejses der tvivl ved, om en hovedaktionærs ophold

uden for riget, altid skal anses som værende begrundet i arbejdsgiverens forhold eller i private årsager.

Dette søges afklaret ved en behandling af Skatterådets bindende svar i SKM2024.17.SR. I SKM2024.17.SR var resultatet modsat det i SKM2023.424.SR. Spørger blev i SKM2024.17.SR afskåret anvendelsen af Ligningsloven § 33 A. Det fremgår af de faktiske omstændigheder i SKM2024.17.SR, at spørger og spørgers ægtefælle hver især, ejede 45% af deres traditionelle låsesmedsvirksomhed. Spørger og spørgers ægtefælle ejede derved tilsammen 90% af selskabet. De resterende 10% var ejet af en uafhængig kapitalejer.

Det fremgår af SKM2024.17.SR i de faktiske omstændigheder, at spørger sammen med spørgers ægtefælle og parrets børn tog ophold i Indonesien i en periode på sammenlagt 11 måneder. Spørger skulle forsat varetage samme arbejdsopgaver i Indonesien, som spørger, varetog for virksomheden i Danmark. Disse arbejdsopgaver bestod hovedsagelig af administration og ledelse.

Endvidere forventede spørger at kunne erhverve ny viden, vedrørende teknologiske aspekter omkring låse, fra et udvidet netværk i Indonesien. Derudover fungerede spørgers virksomhed som et salgs- og installationsled for andre virksomheders produkter. Yderligere kunne erhvervskunder via spørgers hjemmeside købe produkter og bestille installation af disse produkter.

Skatterådet lagde i deres afgørelse vægt på, at spørger ikke havde nogle forudgående kontrakter eller andre forretningsmæssige forbindelse i Indonesien. Endvidere lagde Skatterådet vægt på, at spørger drev traditionel låsesmedsvirksomhed og varetog samme arbejdsopgaver i Indonesien som i Danmark. Dette uden, at der forekom en ændring af vilkårene i Indonesien vedrørende løn, arbejdstider og lignende ansættelsesvilkår.

Yderligere lagde Skatterådet vægt på, at der ikke forekom nogen udstationeringskontrakt eller anden dokumentation for spørgers ophold i Indonesien. Skatterådet afviste derfor, at spørger kunne få lempelse for den del af indkomsten, som forholdsmæssigt faldt på den lønindkomst, spørger havde erhvervet under ophold i Indonesien, jf. Ligningsloven § 33 A.

Ved en sammenholdelse af det bindende svar i SKM2024.17.SR og det bindende svar i SKM2023.424.SR, forekommer det tydeligt, at der er forskel på de faktiske omstændigheder i afgørelserne. Den første forskel er, hvor stor en kapitalandel spørger besidder. Denne forskel betyder, at der antageligt er forskel på, hvor stor indflydelse spørger faktisk har på beslutning

om opholdet uden for riget. Den anden forskel er, at der i SKM2023.424.SR forud for spørges ophold var etableret et eller flere kundeforhold. Modsat var der i SKM2024.17.SR, kun et ønske om at etablere et eller flere kundeforhold, og det var således ikke garanteret, at sådanne kundeforhold kunne etableres.

Skatterådet fremhævede i deres afgørelse til SKM2024.17.SR, at Skatterådet fandt, at der ikke var den fornødne sammenhæng mellem arbejdsgiverens forhold og opholdet i Indonesien. Det fremgår af styresignalet, at når der er tale om en medejers ophold uden for riget, er der et skærpet dokumentationskrav for opholdets begrundelse.

Der var i SKM2024.17.SR ingen dokumentation for, hvad begrundelsen for opholdet uden for riget var. Den manglende dokumentations betydning bliver forstærket af, at der ikke i forvejen fandtes forsteningsmæssigkontakter i Indonesien eller anden forretningsmæssig begrundelse. Spørger fik på baggrund af ovenstående ikke tilkendt lempelsen i Ligningsloven § 33 A.

Vi mener ligeledes, at spørgers ophold i SKM2024.17.SR overvejende var begrundet i private årsager. Derfor finder vi, at afgørelsen i SKM2024.17.SR er i overensstemmelse med afgørelsen i SKM2023.18.ØLR. Resultatet af afgørelsen i SKM2024.17.SR er imidlertid afhængelig af, at resultatet af SKM2023.18.ØLR kan anses som værende korrekt. Hvis ikke der er en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, ville spørger i SKM2024.17.SR antageligt blevet berettiget til lempelse efter Ligningsloven § 33 A.

På baggrund af en sammenholdelse af SKM2023.424.SR, SKM2024.17.SR samt styresignalets henvisning til, at der er et skærpet krav til dokumentation, når en medejer tager ophold uden for riget, kan der rejses spørgsmål ved, hvor stor en del af selskabet en medejer skal eje for, at der er en væsentlig indflydelse.

Skattestyrelsen skriver i styresignalet, at der i kraft skatteyderens medejerskab skal være en væsentlig indflydelse, før der stilles et skærpet krav til dokumentationen for opholdet uden for riget. Skattestyrelsen henviser ikke til, hvordan væsentlig indflydelse skal forstås, og Ligningsloven § 33 A indeholder heller ikke en henvisning til, hvad væsentlig indflydelse betyder. Hvorvidt væsentlig indflydelse er det samme som "bestemmende indflydelse" i Ligningsloven § 2, stk. 2 eller Selskabsloven fremgår ikke af hverken afgørelserne i SKM2023.424.SR og SKM2024.17.SR eller styresignalet. Ud fra den manglende henvisning i afgørelserne SKM2023.424.SR og SKM2024.17.SR eller styresignalet må det derfor skulle behandles i

praksis, hvornår der er en væsentlig indflydelse, der kan medføre et skærpet krav til dokumentation. Det søges derfor det nærmere belyst, hvordan den væsentlig indflydelse skal vurderes i forhold til en skatteyder, der er medejer.

Til at belyses hvem der har væsentlig indflydelse, kan eksemplet sejlads og rejse inddrages, der omhandlede en skatteyder, der er medejer i det selskab han arbejdede for. Skatteyder ønskede at sejle rundt i verden med sin familie og kun opholde sig i Danmark på mærkedage og helligdage. Skatteyderen ville udføre arbejde under verdensomsejlingen for et dansk selskab, som også var det selskab, han var medejer i. Skattestyrelsen finder ikke, at der i denne situation er tale om et ophold uden for riget, der er begrundet i arbejdsgiverens forhold. Skattestyrelsen begrundes deres resultat med, at skatteyderen selv har valgt at sejle verden rundt, samt at de lande skatteyderen sejler til, ikke relaterer sig til arbejdsgiverens forhold. Det findes ud fra eksemplet, at der blot skal være tale om et medejerskab før, at væsentligheden på indflydelsen skal vurderes.

Det tolkes derfor ud fra vores behandling af SKM2023.424.SR, SKM2024.17.SR og Skattestyrelsens eksempler i styresignalet, at skatteyderen vil blive mødt med et skærpet dokumentationskrav, hvis skatteyderen har en væsentlig indflydelse i det selskab, skatteyderen tager ophold uden for riget for. Det tolkes videre, at det skærpet dokumentationskrav er uanset skatteyderens ejerforhold i procenter. Det vil derfor være en konkret vurdering af de faktiske omstændigheder, om skatteyderens medejerskab medfører en væsentlig indflydelse som medfører et skærpet dokumentationskrav.

9.1.2.2 Bibeskæftigelse

Skattestyrelsen inddrager et eksemplet, hvor skatteyderen er udsendt. Skatteyderen har både en hovedbeskæftigelse og en bibeskæftigelse. I virksomheden, hvor skatteyderen har sin bibeskæftigelse, er skatteyderen hovedaktionær. Opholdet uden for riget er startet på baggrund af skatteyderen hovedbeskæftigelse. Skatteyderen udfører arbejde som led i både sin hovedbeskæftigelse og bibeskæftigelse under sit ophold uden for riget. Skattestyrelsen præciserer, at hvis begrundelsen for opholdet uden for riget alene skyldes hovedbeskæftigelse, kan skatteyderen ikke opnå lempelse for den del af indkomsten, der hidrører fra bibeskæftigelsen.

Skattestyrelsen fremhæver med dette eksempel, at der både for hovedbeskæftigelsen og bibeskæftigelsen skal foretages en vurdering af, om opholdet uden for riget er begrundet i arbejdsgiv-

verens forhold. På denne baggrund får skatteyderen ikke automatisk lempelse for den lønindkomst, skatteyderen har erhvervet fra sin bibeskæftigelse under skatteyderens ophold uden for riget.

Vi mener, at hvis der ikke var en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, ville skatteyderen antageligt være berettiget til lempelse for lønindkomsten erhvervet fra både sin hovedbeskæftigelse og bibeskæftigelse. Det forudsættes, at de øvrige betingelser i Ligningsloven § 33 A er opfyldt.

9.1.2.3 Delkonklusion

På baggrund af ovenstående konkluderer vi, at hvis en skatteyder er medejer i et selskab, er der et skærpet krav til skatteyderens dokumentation. Denne konklusion skyldes, at en skatteyder som er medejer, antageligt har en væsentlig indflydelse på selskabets beslutninger. Hvis skatteyderen er en del af beslutningsprocessen om, der skal tages ophold uden for riget, kan der rejses tvivl ved, om denne beslutning er truffet som følge af arbejdsgiverens forhold eller af private årsager.

Endvidere konkludere vi, at det skærpende krav til dokumentationen for medejer ikke afhænger af medjejerens kapitalandel, men blot det faktum at skatteyderen er medejer. Yderligere konkluderer vi, at hvis der tages ophold uden for riget, hvor der udføres arbejde i flere ansættelsesforhold, skal alle ansættelsesforhold være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Det vil derfor medføre, at hvis et eller flere af disse ansættelsesforhold ikke kan begrundes i arbejdsgiverens forhold, kan der ikke tilkendes lempelse for den lønindkomst, der hidrører fra ansættelsesforholdet, hvor opholdet uden for riget ikke kan begrundes i arbejdsgiverens forhold. På baggrund af ovenstående konklusioner finder vi, at der er sket en ændring i retstilstanden.

Denne ændring i retstilstanden konkluderes til at skyldes, at der før SKM2023.18.ØLR ikke var samme krav til, at opholdet skal begrundes i arbejdsgiverens forhold. På baggrund af betingelsen om at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold er blevet sværere for medejer i et selskab at blive lempelsesberettiget som følge af Ligningsloven § 33 A.

9.2 Ophold uden for riget

9.2.1 Ansættelse uden for riget

Skattestyrelsen præciserer i styresignalet, at en skatteyder, der har taget ophold uden for riget, uden på forhånd at være i en ansættelse kan opnå lempelse efter Ligningsloven § 33 A. Skattestyrelsen inddrager i styresignalet et eksempel med en skatteyder, som har taget ophold i Australien uden på forhånd at være i en ansættelse. Skatteyderen vil under opholdet finde arbejde i Australien og være ansat for flere forskellige australske arbejdsgiver. Skatteyderen ville sideløbende med ansættelsen for forskellige australske arbejdsgiver, foretage få timers ugentligt arbejde som ansat hos en dansk arbejdsgiver.

Skattestyrelsen anfører, at siden opholdet i Australien ikke er begrundet i den danske arbejdsgivers forhold, kan skatteyderen ikke opnå lempelse for den lønindkomst, skatteyderen erhverver fra det danske ansættelsesforhold. Dertil anfører Skattestyrelsen, at det vil bero på en konkret vurdering, hvorvidt skatteyderen kan få lempelse for den lønindkomst, skatteyderen har erhvervet fra de forskellige australske arbejdsgivere.

Der er i Skattestyrelsens Australien-eksempel tale om flere ansættelsesforhold, et hos en dansk arbejdsgiver og et hos en eller flere australske arbejdsgivere. Som udledt i afsnittet 9.1.2.2, vedrørende bibeskæftigelse, skal alle ansættelsesforhold opfylde betingelserne i Ligningsloven § 33 A. Det findes derfor på baggrund af foregående afsnit, at Skattestyrelsens Australien-eksempel er i overensstemmelse med, at bi- og hovedbeskæftigelse skal behandles hver for sig, idet ansættelsesforholdene i Australien-eksemplet bliver behandlet hvert for sig.

Vi tolker, at Skattestyrelsens Australien-eksempel skal forstås som, at det er påkrævet at skatteyderen fysisk er til stede i Australien. Dette skyldes, at det ikke findes, at betingelsen om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, er opfyldt hvis skatteyderen ikke fysisk skal befinde sig i Australien.

Denne forståelse vedrørende en påkrævet fysisk tilstedeværelse i Australien tolker vi, er i overensstemmelse med, at lovgiver ved indførslen af bestemmelsen i 1975 henviser til, at en lignende regel findes i international skatteret. En påkrævet fysisk tilstedeværelse fremgår af Modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1 og 2.

Af Modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1, fremgår det, at lønindkomst skal beskattes i domicillandet, medmindre arbejdet er udført i kildelandet. Er arbejdet udført i kildelandet, skal

lønindkomsten beskattes i kildelandet. I Australien-eksemplet er vores antagelse, at Danmark er domicillandet, og Australien er kildelandet. Det betyder derved, at når Skatteyderen erhverver lønindkomst for arbejde udført i kildelandet for de australske arbejdsgivere, skal lønindkomsten beskattes i Australien.

Danmark vil som domicilland ikke kunne opnå beskatningsretten til lønindkomsten efter Modeloverenskomsten artikel 15, stk. 2, idet skatteyderens ophold i Australien er over 183 dage, samt at skatteyderens arbejdsgiver er i Australien. Vores forståelse om, at der i Australien-eksemplet er påkrævet en fysisk tilstedeværelse i Australien, er i overensstemmelse med fordelingen af beskatningsretten til lønindkomst, jf. Modeloverenskomstens artikel 15. Hvis ikke det er påkrævet, at skatteyderen er fysisk til stede i Australien, kan der ikke være tale om et ophold uden for riget, der kan være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

9.2.1.1 Delkonklusion

I Australien-eksemplet er der ikke tale om, at en skatteyder er udsendt af en arbejdsgiver. Skatteyderen er i Australien-eksemplet taget til Australien af egen drift og efterfølgende opnået en ansættelse. På baggrund af Australien-eksemplet understreger Skattestyrelsen, at opholdet uden for riget begrundet i arbejdsgiverens forhold ikke alene omfatte en udstationering af en arbejdsgiver, men også ansættelser i udlandet. At ansættelser i udlandet også skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, fremgår ikke tydeligt i SKM2023.18.ØLR.

Vi må konkludere ud fra Australien-eksempel, at der ved en ansættelse i udlandet er påkrævet en fysisk tilstedeværelse i det land, hvor skatteyderen skal udføre arbejdet. Hvis ikke der er påkrævet en fysisk tilstedeværelse vil en ansættelse uden for riget ikke være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

9.2.2 Ferie i forbindelse med ophold uden for riget

9.2.2.1 Fri

Skattestyrelsen henviser i forbindelse med Australien-eksemplet, til afgørelsen SKM2023.433.SR. I afgørelsen fik en skatteyder tilkendt lempelse efter Ligningsloven § 33 A. Skatteyderen opholdt sig i Irak, da det var påkrævet af skatteyderens arbejdsgiver. Skatteyderen arbejdede i en rotationsordning, hvor skatteyderen arbejdede 28 dage og efterfølgende havde

28 dage fri. I de 28 dage, hvor skatteyder havde fri, opholdt skatteyderen sig i Spanien. Skatterådets afgørelse var, at skatteyderen var berettiget til lempelse efter Ligningsloven § 33 A, idet arbejdet og ferien var begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Skatterådet begrundede deres afgørelse med, at rotationsordningen var en integreret del af skatteyderens ansættelse fastsat af arbejdsgiver, hvorfor opholdet uden for riget var begrundet i arbejdsgiverens forhold. Det, at skatteyderen er påkrævet fysisk at opholde sig i ét land uden for riget, men holder fri i ét andet land uden for riget, opfylder på baggrund af SKM2023.433.SR betingelsen om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Skattestyrelsen præciserer i styresignalet, at en periode, hvor skatteyderen under sit udlandsophold, hverken arbejder eller holder ferie, men holder fri, kan blive berettiget til lempelse efter Ligningsloven § 33 A. Skattestyrelsen fremfører et eksempel, hvor en skatteyder af sin danske arbejdsgiver er udstationeret til Slovenien. Der vil under skatteyderens ophold forekomme få korte perioder, hvor der ikke vil skulle udføres arbejde. Skatteyderen vil ikke rejse hjem til Danmark i disse perioder, da det omkostningsmæssigt ikke vil give mening at rejse retur til Danmark. Skatteyderen vil under de korte perioder uden arbejde modtage løn.

Skattestyrelsen anfører, at det kun er korte perioder af få dages varighed uden arbejde, der vil være omfattet af lempelsen. Derved får skatteyderen i Slovenien-eksemplet tilkendt lempelse for hele opholdet uden for riget. Vi finder på baggrund af en sammenholdelse af Slovenien-eksemplet og SKM2023.433.SR, at det er et krav, at der arbejdes i minimum samme omfang eller mere end der holdes fri.

Vi finder derudover på baggrund af vores sammenholdelse af SKM2023.433.SR og Slovenien-eksemplet, at der må være en fastlagt en øvre grænse for, hvor mange dage en skatteyder må opholde sig uden for riget og holde fri uden, at opholdet mister sin begrundelse i arbejdsgiverens forhold. Denne øvre grænse finder vi, på baggrund af en sammenholdelse af SKM2023.433.SR og Slovenien-eksemplet, er lige opdelt, hvorfor der ikke må holdes fri mere end der arbejdes.

Dette er imidlertid ikke et moment, som Skattestyrelsen behandler i Styresignalet. Skattestyrelsen omtaler, at vurderingen må bygge på en vurdering og opgørelse af, om det af økonomiske årsager ikke kan betale sig at rejse retur til Danmark i den periode, hvor der ikke udføres arbejde. Ud fra vores behandling af SKM2023.433.SR og Slovenien-eksemplet tolker vi, at det

er muligt for skatteyderen at holde fri i en mellemliggende periode under sit ophold uden for riget.

9.2.2.2 Ferie

Som anført i specialets kapitel 5, skal skatteyderen opholde sig uden for riget på 6 måneders dagen for at opfylde betingelsen om, at ophold uden for riget skal have en varighed minimum 6 måneder. Skatteyderen kan derved ikke afslutte sit ophold uden for riget med et ophold inden for riget, uagtet om opholdet inden for riget skyldes nødvendigt arbejde, ferie eller lignende. Forstås denne betingelse i sammenhæng med tolkning af den øvre grænse for, hvor mange dage en skatteyder må opholde sig uden for riget og holde fri, kan der rejses spørgsmål ved, om skatteyderen kan indlede eller afslutte et 6 måneders ophold uden for riget med ferie.

Som anført i specialets kapitel 5, vedrørende 6 måneders-reglen, vil et ophold uden for riget, der har haft en varighed på minimum 6 måneder opfylde betingelsen, uagtet om opholdet startes eller afsluttes med ferie i en periode, jf. TfS1988.169.LSR. Det vil derfor, som anført i specialets kapitel 5, være muligt for en skatteyder at starte og afslutte et ophold uden for riget med ferie. Det kan derfor, på baggrund af TfS1988.169.LSR tolkes, at det er muligt for en skatteyder at starte og afslutte sit ophold uden for riget med ferie.

På baggrund af denne tolkning kan der rejses tvivl ved, om det forsat er muligt for en skatteyder at starte og afslutte sit ophold uden for riget med ferie efter Østre Landsrets dom i SKM2023.18.ØLR. Denne tvivl rejses på baggrund af, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, som følge af SKM2023.18.ØLR. Tvivlen opstår, idet en ferie af egen drift ikke kan være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

En skatteyder, der har en kontrakt med en arbejdsgiver, hvor skatteyderen skal arbejde uden for riget i en periode på 5 måneder. Skatteyderen vælger hertil at forlænge opholdet uden for riget med 1 måned, hvorfor opholdet uden for riget får en samlet længde på 6 måneder. Skatteyderen kan dokumentere, at opholdet uden for riget i 5 måneder, er begrundet i arbejdsgiverens forhold. Opholdet på den ekstra 1 måned kan skatteyderen ikke dokumentere er begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Hvis en skatteyder i den ekstra 1 måned udført arbejde, enten for den arbejdsgiver, som skatteyderen har en kontrakt med eller for en anden arbejdsgiver, kan skatteyder ikke opnår lempelsen i Ligningslovens § 33 A, idet den ikke kan dokumentere at opholdet uden for riget er begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Har skatteyderen afholdt ferie i den ekstra 1 måned, må det skulle tolkes, hvad der forstås ved ferie og om ferien er afholdt begrundet i arbejdsgiverens forhold. Ferie uden for riget er ikke direkte defineret i Ligningsloven § 33 A. Ferie og lignende er defineret i Ligningsloven § 33 A i relation til muligheden for 42 dages ophold i Danmark. Det fremgår i cirkulæret fra 1996,⁹⁶ at begrebet ferie eller lignende omfatter ethvert ophold inden for riget, uanset årsagen til dette, medmindre der er tale om et erhvervs betinget ophold der ikke er nødvendigt arbejde. Det antages, at ferie eller lignende uden for riget må følge samme definition. Udfører skatteyderen en erhvervsmæssig aktivitet i udlandet, vil der ikke være tale om ferie uagtet om denne erhvervsmæssige aktivitet er for den samme eller en anden arbejdsgiver. Ferie uden for riget, er derfor et ophold, der ikke har en sammenhæng med en erhvervsmæssig aktivitet uden for riget. Udfører skatteyderen en erhvervsmæssig aktivitet uden for riget, der ikke kan begrundes i dennes arbejdsgivers forhold, brydes opholdsperioden og lempelsesmuligheden Ligningslovens § 33 A fortages. På den baggrund må ferie afholdt uden for riget i forbindelse med skatteyderens ophold uden for riget være ophold, hvor skatteyderen ikke udfører nogen erhvervsmæssig aktivitet eller er pålagt af sin arbejdsgiver at holde fri.

Skatterådet har i SKM2024.424.SR behandlet en skatteyderes opholdt uden for riget, hvor der også skulle afholdes ferie. I Skattestyrelsens behandling af skatteyderens ferie bliver det ikke behandlet, hvorvidt ferien er begrundet i arbejdsgiverens forhold. Det fremgår af Skattestyrelsens behandling af ferien, i SKM2023.424.SR, at lønindkomst udbetalt under ferie uden for riget er lempelsesberettiget efter Ligningsloven § 33 A. Hertil fremhæver Skattestyrelsen, at:

“Det kun gælder for ferie af et normalt opfang set i forhold til udstationeringsperioden.”⁹⁷

Vi tolker derfor, at det citerede betyder, at en skatteyder kan opnå lempelse efter Ligningsloven § 33 A, for den udbetalte løn som en skatteyder får udbetalt under sit ophold uden for riget. Skatteyderen kan ikke tilkendes lempelse for lønindkomst der overstige, hvad der normalt ville være blevet udbetalt i tilsvarende periode set i forhold længden af skatteyderens ophold uden

⁹⁶ (CIRK 1996-04-17 nr. 72, 5.2.4)

⁹⁷ (SKM2023.424.SR)

for riget. Dette stemmer i overens med lovforslaget fra 1975⁹⁸, hvor der i de specielle bemærkninger fremgår, at det kun er sædvanlig ferie der kan tages i betragtning, som følge af den daværende Kildeskatteloves § 3, stk. 4.

9.2.2.3 Det samlet ophold uden for riget

Som følge af vores tolkning af den anden mulighed, hvor skatteyderes afholder ferie i den ekstra 1 måned, samt behandlingen af ferie i SKM2023.424.SR, rejser vi tvivl ved, om det er alle 6 måneder, der skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, eller om enkelte perioden af opholdet kan være begrundet i andet end arbejdsgivernes forhold.

Hvis alle 6 måneder skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, og skatteyderen derfor ikke kan opnå lempelse, hvis ikke skatteyderen kan dokumentere, at alle 6 måneder er begrundet i arbejdsgiverens forhold, vil muligheden lempelsen efter Ligningsloven § 33 A baggrund af SKM2023.18.ØLR være ændret. En skatteyder vil derfor ikke kunne starte eller afslutte et ophold uden for riget med ferie grundet betingelsen om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Skattestyrelsen skriver gentagne gange i styresignalet SKM2023.519.SKTST, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Denne henvisning til begrundet i arbejdsgiverens forhold, må betyde, at det er hele opholdet uden for riget, der skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Denne fortolkning er i overensstemmelse med Skattestyrelsen gennemgang af eksemplerne i styresignalet.

Skattestyrelsen inddrager i styresignalet en situation, hvor en skatteyder er medejer i et selskab, hvor skatteyderen er ansat. Skatteyderen vælger at sejle rundt i verden med hans familie, og kun besøge Danmark på helligdage og andre mærkedage. Skattestyrelsen finder ikke, at der i det omtalte eksempel er tale om et ophold uden for riget, der er begrundet i arbejdsgiverens forhold. Denne manglende begrundelse i arbejdsgiverens forhold skyldes, at skatteyderens arbejde ikke har sammenhæng med hverken skatteyderens verdensomsejling eller de lande som skatteyderen sejler rundt til.

Vi tolker, at Skattestyrelsen ved inddragelsen af dette eksempel præciserer, at det både er det samlede ophold uden for riget og eventuelle ophold i forskellige lande, der skal være begrundet

⁹⁸ (LFF 1975-11-26 nr. 97)

i arbejdsgiverens forhold. Vi tolker derfor, at det ikke vil være tilstrækkeligt, at det kun er enkelte af skatteyderens opholdslande, der er begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Hvis opholdet uden for riget har en samlet længde på 6 måneder, og det kun en del af opholdet uden for riget der skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, vil muligheden for lempelsen efter Ligningsloven § 33 A være den samme som før SKM2023.18.ØLR. Et ophold uden for riget vil derfor kunne startes eller afsluttes med ferie.

Til støtte herfor kan fremhæves, at Skattestyrelsen i SKM2023.519.SKTST skriver følgende:

“Udstationeringskontrakten kan således vise, at arbejdsgiverens forhold udgør grundlaget for, at medarbejderen arbejder i et eller flere andre lande.”⁹⁹

Der kan ud fra den citerede del af styresignalet forstås, at arbejdsgiverens forhold skal være grundlaget for opholdet uden for riget. Det må derfor skulle diskuteres, hvad der skal forstås ved grundlaget, og om dette grundlag adskiller sig fra betingelsen om, at opholdet skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Vi tolker, at ordet grundlag henviser til, at selve grunden til, at skatteyderen i første omgang tager ophold uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Det vil derfor sige, at vi finder, at Skattestyrelsens anvendelse af ordet grundlag betyder, at alle 6 måneder ikke direkte skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Sammenholdes forståelse af ordet grundlag med SKM2023.424.SR kan det tolkes at et ophold uden for riget kan startes og afsluttes med ferie, hvis denne ferie ikke overskrider, hvad der findes at være sædvanlig i relations til opholdets længde.

9.2.2.4 Delkonklusion

Det kan ud fra ovenstående behandling konkluderes, at der under et opholdt uden for riget er tilladt at afholde ferie, uagtet om denne ferie er i en mellemliggende periode, starten eller slutningen af opholdet uden for riget. Det konkluderes dertil, at der forskel på om der afholdes ferie eller holdes fri, og om denne afholdes af ferie eller fri er af skatteyderens egen drift eller følge af tilrettelæggelsen af skatteyderens arbejde. Hvis arbejdet er tilrettelagt således, at der skal holdes fri i en periode, påvirker denne frie periode ikke opholdets begrundelse i arbejdersgiverens forhold. Endvidere konkluderes det, at ferien kun kan afholdes, hvis denne afholdes i en længde, der er sædvanligt for den samlede længde af opholdet uden for riget.

⁹⁹ (SKM2023.519.SKTST)

Vi kan desuden konkludere, at det ikke er alle perioder af opholdet uden for riget, der skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, men at det samlede ophold uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Det vil derfor sige, at der i det samlede ophold uden for riget, kan være enkelte dele af opholdet uden for riget, der ikke skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Lempelsen i Ligningsloven § 33 A, kan derfor opnås trods der afholdes ferie uden for riget i en eller flere perioder. Vi mener derfor, at retstilstanden ikke er ændret på baggrund af SKM2023.18.ØLR i relations til afholdelsen af ferie under ophold uden for riget.

9.2.3 Udsendt som offentligt ansat

Skattestyrelsen anfører i styresignalet, at der gælder det samme betingelse om, at opholdet uden for riget skal begrundes i arbejdsgiverens forhold for både private og offentligt ansatte. Skattestyrelsen henviser til, at offentligt ansatte skal opfylde en række yderligere betingelser anført i Ligningsloven § 33 A, stk. 2. Disse yderligere betingelser er behandlet i specialets kapitel 6.

Offentligt ansatte, der er udsendt til tjeneste for den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner bliver fuldt skattepligtige til Danmark, jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4. På grund af SKM2023.18.ØLR er det gældende ret, at opholdet uden for riget i Ligningsloven § 33 A, skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. En arbejdsgiver der udsender en skatteyderen vil derfor opfylde betingelsen om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Når det kommer til udsendte offentligt ansatte, henviser Skattestyrelsen i styresignalet til afgørelsen SKM2023.286.SR. Afgørelsen SKM2023.286.SR omhandlede en spørger, der i en år-række havde været fuld skattepligtig til Danmark efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1, men valgte at flytte til Portugal, hvor spørger og dennes ægtefælle oprindeligt kom fra. Det var af private årsager, at spørger og dennes familie ønskede at tage tilbage til Portugal. Spørger havde i forbindelse med flytningen solgt sin bolig i Danmark.

Spørger var før flytningen til Portugal ansat hos region X. Spørgers arbejdsgiver ønskede at fastholde spørger, hvorfor spørger blev ansat på en kontrakt med opstartsdag på spørgers flyttedato. Spørger skulle arbejde 30 timer om ugen fra sit hjem i Portugal. Det fremgår af de faktiske omstændigheder, at spørger havde truffet beslutning om flytningen, forud for spørgers ansættelse af regionen med fjernarbejde fra Portugal.

Spørger ønskede besvaret, hvorvidt spørger bevarede sin fulde skattepligt til Danmark efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4. Hvis spørger bevarede en fuld skattepligtig til Danmark,

ønskede spørger besvaret, hvorvidt spørgers lønindkomst ville være omfattet af lempelsen i Ligningsloven § 33 A. Disse to spørgsmål behandles hver for sig i de følgende afsnit. Opdelingen sker på baggrund af, at hvis skatteyder, ikke har nogen fuld skattepligt til Danmark, kan spørger ikke opnå lempelse efter Ligningsloven § 33 A. Det vil belyse om udsendelse efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4 har nogen sammenhæng med, at opholdet uden for riget i Ligningsloven § 33 A skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

9.2.3.1 Udsendelse efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4

Skattestyrelsen henviser i deres begrundelse i SKM2023.286.SR til afgørelserne SKM2019.296.SR og SKM2011.713.SR. I SKM2019.296.SR, var spørger ikke fuld skattepligtig til Danmark efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4. Det fremgår af de faktiske omstændigheder i SKM2019.296.SR, at spørger var blevet ansat af udenrigsministeriet med tjenestested ved et konsulat i Y1 by. Endvidere fremgår det, at spørger forud ansættelsen var bosat og havde boet en årrække i Y1 by. Skatterådet afgjorde at, en fysisk person som allerede var bosiddende i det land, hvor personen blev ansat ved det danske konsulat, ikke ville blive omfattet af en fuld skattepligt til Danmark efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4. Skatterådet begrundede deres afgørelse med, at en person, der allerede ved ansættelsesforholdets begyndelse er bosiddende i udlandet, ikke bliver skattepligtige efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4, fordi personen ikke kan anses for værende udsendt.

Ved en sammenholdelse af begrundelsen for afgørelsen i SKM2019.296.SR med de faktiske omstændigheder i SKM2023.286.SR, finder vi, at spørger i SKM2023.286.SR ikke ville have bevaret sin fuld skattepligt efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4, hvis ikke der var sammenfald mellem spørges flyttedatoen og spørgeres ansættelsesdatoen.

I SKM2011.713.SR bevarede spørger sin fulde skattepligt til Danmark, idet spørger blev anset som værende udsendt, jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4. Spørger var i 2008 blevet tildelt et ph.d.-stipendiat og var ansat ved B universitet i Danmark. Ifølge den på det tidspunkt gældende ph.d.-bekendtgørelse,¹⁰⁰ skulle spørgers Ph.d.-plan indeholde oplysninger om deltagelse i aktive forskermiljøer på forskningsinstitutioner i andre lande. Dertil var det i den på det tidspunkt gældende ph.d.-bekendtgørelse muligt, at søge dispensation for kravet om, at ph.d.-opholdet skulle være uden for Danmark. Det fremgik af spørgers ph.d.-plan i SKM2011.713.SR, at det

¹⁰⁰ (BKG 2008-01-14 nr. 18, § 9)

var D Universitet i Danmark, som var spørgers valg af ekstern forskningsinstitution. På grund af private årsager, endte spørger med at opdele sit forskningsophold således, at en del her af blev på et universitet i land C.

Ved en sammenholdelse af SKM2023.286.SR og SKM2011.713.SR finder vi, at det i begge situationer var private årsager, der gjorde, at spørgerne og deres familier tog ophold uden for riget. Skatterådets afgjorde i begge afgørelser, at spørgerne blev anset som værende fuld skattepligtige efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4.

Dette skyldes, at et forskningsophold på andre, primært udenlandske, forskningsinstitutioner var et krav, jf. ph.d.-bekendtgørelsen fra 2008¹⁰¹. Det var ikke et krav i forbindelse med spørger i SKM2023.286.SR arbejde, at spørger skulle udsendes til Portugal for at udføre arbejde. Det fremgår af de faktiske omstændigheder i SKM2023.286.SR, at spørgers arbejde ingen relation havde til spørgers flytning til Portugal.

Vi finder med baggrund i afgørelserne i SKM2011.713.SR og SKM2023.286.SR, at der er mulighed for at være udsendt som fuld skattepligtig efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4, selv om udsendelsen er begrundet i private årsager. Vi tolker derfor, at Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4 ikke indeholde en betingelse om, at udsendelsen ikke må være begrundet i private årsager. På grund af at udsendelse i Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4 kan indeholde ophold uden for riget på grund af private forhold, finder vi, at der er tale om et væsentlig anderledes udsendelsesbegreb end det der findes ved, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold i Ligningsloven § 33 A.

Det fremgår af lovforslag nr. 17 af 7. december 1966, at Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4 navnlig tog sigte på:

“tjenestemænd i gesandtskabs- og konsulatstjenesten samt på tjenestemænd under forsvarsministeriet, der beordres til tjeneste udenfor riget”.¹⁰²

Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4 omfattede ved dens indsættelse kun personer, der var danske statsborger, men blev ved lov nr. 1554 af 13. december 2016, ændret til ligeledes at omfatte udenlandske statsborgere.

¹⁰¹ (BKG 2008-01-14 nr. 18 § 9)

¹⁰² (LFF 1966-12-07 nr. 17, ad § 1, nr. 4 de specielle bemærkninger)

Vi finder det resultat, at spørger i SKM2023.286.SR forblev fuld skattepligtig til Danmark efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4 uforeneligt med bestemmelsens formål. Vi finder det vanskeligt at udlede, at spørger skulle være beordret til tjeneste uden for riget, når spørger af private årsager flytter uden for riget.

Samtidig fremgår det af ordlyden af Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4, at

”personer, som af (...) er udsendt til tjeneste uden for riget(..)”

bliver fuldt skattepligtig til Danmark. Vi finder på samme måde som Anders Nørgaard Laursen finder i SR.2024.3, at det forekommer noget anstrengt ud fra en fortolkning af ordet udsendt at anse spørger for “udsendt” af Region X ud fra sagens faktum.¹⁰³

På grund af formålet med og ordlyden i Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4, finder vi er nærmere til at indeholde en betingelse om, at udsendelsen uden for riget er på grund af arbejdsgiverens forhold end, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold i Ligningsloven § 33 A.

På trods af, at vi finder, at Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4 er nærmere til at indeholde en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold end Ligningsloven § 33 A, ser vi ikke det behandlet i praksis. I SKM2023.286.SR begrundes Skatterådet deres afgørelse om, at spørger forbliver fuld skattepligtig efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4 med, at spørger efter sin flytning er ansat af Region X. Skatterådet tillægger det ikke betydning at flytningen til Portugal er på grund af private årsager.

På baggrund af Skatterådets afgørelse i SKM2023.286.SR ønskes det belyst, om det har nogen betydning for vurderingen i Ligningsloven § 33 A, at skatteyderen bliver fuld skattepligtig til Danmark efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4.

9.2.3.2 Udsendelse efter Ligningsloven § 33 A

I relation til spørgsmålet om, hvorvidt spørgers lønindkomst i SKM2023.286.SR ville være berettiget til lempelsen i Ligningsloven § 33 A, afgjorde Skatterådet, at lønindkomsten ikke var berettiget til lempelse. Skatterådet begrundede deres afgørelse med, at spørger ikke havde taget ophold i Portugal, begrundet i spørgers arbejdsgivers forhold.

¹⁰³ (Laursen, 2024, SR.2024.3)

Vi finder det kritisabelt, at spørger forblev fuld skattepligtig til Danmark på grund af, at spørger var udsendt af en offentlig institution, jf. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4, men at spørgers lønindkomst ikke bliver lempelses berettiget, fordi Skatterådet afgjorde, at der ikke er tale om en udsendelse efter Ligningsloven § 33 A.

Skatterådet begrundet deres afvisning af, at lønindkomsten er lempelseberettiget med, at:

*“Spørgers ophold i udlandet skyldes ikke en udstationering til Portugal, men er derimod uafhængigt af arbejdsgiveren, ligesom det pågældende land, hvor spørger tager ophold, ikke har nogen sammenhæng med arbejdsgiverens forhold. Spørger har således selv valgt at bosætte sig i Portugal, og arbejdet for den danske offentlige arbejdsgiver relaterer sig reelt ikke til Portugal men skyldes ønsket om fortsat at kunne anvende spørgers kvalifikationer i behandlingen af danske patienter.”*¹⁰⁴

Vi finder det kritisabelt, at Skatterådet ud fra det samme faktum, og det antageligvis samme kriterium om, at skatteyderen for at få lempelse efter Ligningsloven § 33 A, skal være udsendt, kan komme frem til to forskellige resultater. Især når der i afsnit 9.2.3.1 er fundet, at Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4 er nærmere til at indeholde et krav om, opholdet uden for riget er begrundet i arbejdsgiverens forhold end Ligningsloven § 33 A er det.

Efter Skatterådets svar på spørgsmål nr. 1 i SKM2023.286.SR, finder vi, at udsendelse i Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4 må indeholde en udvidet fortolkning af, hvad det vil sige at være udsendt til tjeneste, end hvad der kan rummes i, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold i Ligningsloven § 33 A.

9.2.3.3 Dobbelt ikke-beskatning

Vi anfører på samme måde som Anders Nørgaard Lauersen i SR.2024.3, at afgørelsen SKM2023.286.SR forsøger at hindre en dobbelt ikke-beskatning ved at fastholde spørger i en fuld skattepligtig til Danmark.

Hvis ikke spørger i SKM2023.286.SR var blevet fuldt skattepligtig til Danmark efter Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 4, ville spørger ikke være skattepligtig til Danmark. Hvis ikke spørger var skattepligtig til Danmark, ville Danmark ikke kunne beskatte den lønindkomst som Region X ville udbetale til spørger, for spørgers arbejde udført i Portugal. Artikel 19 i Danmarks og

¹⁰⁴ (SKM2023.286.SR)

Portugals dobbeltbeskatningsoverenskomst afviger fra Modeloverenskomstens artikel 19, som er gennemgået i kapitel 3.

Det fremgår af artikel 19 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Portugal, at lønindkomsten, der udbetales af Danmark kun kan beskattes af Danmark. Derved er det kun udbetaler staten, der kan beskatte lønindkomsten. På grund af, at det kun er, udbetaler staten, der kan beskatte spørgers lønindkomst, ville spørgers lønindkomst være dobbelt ikke-beskattet. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Portugal indeholder ikke undtagelsen til artikel 19, stk. 1, som er i Modeloverenskomsten artikel 19, stk. 1, litra b.

Hvis artikel 19 dobbeltbeskatningsoverenskomstens mellem Danmark og Portugal havde været i magen til med Modeloverenskomstens artikel 19, havde Portugal fået beskatningsretten til lønindkomsten, idet spørger var statsborger i Portugal og ikke kun havde taget bopæl i Portugal for at varetage hvervet for Region X.

9.2.4 Delkonklusion på ophold

Ud fra ovenstående behandling af ophold uden for riget, konkluderer vi, at ophold uden for riget er et mere vidt begreb. Dertil finder vi, at ophold uden for riget som følge af den administrative praksis på baggrund af SKM2023.519.SKTST, kan bestå af udsendelse og ansættelse uden for riget.

På baggrund af vores behandling af ferie i forbindelse med ophold uden for riget kan det konkluderes, at en ophold uden for riget ikke kun opfatter erhvervsbetinget ophold, idet der er mulig for at holde fri samt afholde ferie under opholdet uden for riget. Samlet kan det derfor konkluderes, at det samlet ophold uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Vi mener der for at retstilstanden i forhold til ophold uden riget, ikke er blevet ændret med SKM2023.18.ØLR.

9.3 Dokumentationskravet

Som afrunding på SKM2023.519.SKTST inddrager Skattestyrelsen kravet om dokumentation. Hvis en skatteyder ønsker lempelsen i Ligningsloven § 33 A er det et krav, at der skal fremsendes dokumentation, for at betingelserne i bestemmelsen er opfyldt. Det er som udgangspunkt skatteyderen, der har bevisbyrden.¹⁰⁵

Skattestyrelsen præciserer, at der udover dokumentationen for overholdelsen af 6-månedes-reglen og 42-dages-reglen også forekommer et krav om dokumentation for, at opholdet uden for riget er begrundet i arbejdsgiverens forhold. Skattestyrelsen nævner, at bevisbyrden for, at opholdet er begrundet i arbejdsgiverens forhold, eksempelvis kan løftes ved en fyldestgørende udstationeringskontrakt indgået mellem arbejdsgiver og skatteyderen. Det er midlertidig ikke et direkte krav, at der foreligger en sådanne udstationeringskontrakt.

Skattestyrelsen henviser til afgørelsen SKM2011.747.LSR, hvor en skatteyder kunne løfte bevisbyrden, og derved blev berettiget til lempelsen i Ligningsloven § 33 A. I afgørelsen var en skatteyder ansat som kaptajn ved et tysk selskab. Det fremgår af de faktiske omstændigheder, at ingen af de skibe som skatteyderen sejlede med, var i regelmæssig fart mellem nogen af de destinationer skibene sejlede til. Dertil sejlede ingen af skibene i dansk farvand. Skatteyderen kunne fremlægge en liste over, hvilke farvande han havde sejlet i. Endvidere kunne skatteyderen fremlægge en søfartsbog, kontoudtog, kursusbeviser og en samlet oversigt over ophold inden for og uden for riget. Landsskatteretten afgjorde, at skatteyderen var berettiget til lempelsen i Ligningsloven § 33 A, idet skatteyderens dokumentation var tilstrækkelig.

Der fremgår ikke af afgørelsen om skatteyderen havde fremlagt dokumentation for, at opholdet var begrundet i arbejdsgiverens forhold. Sammenholdes denne manglende fremlægges af dokumentation med det forhold, at det ikke er et krav om en udstationeringskontrakt, må begrundelsen i arbejdsgiverens forhold søges bevist på anden vis.

Vi tolker, at den del af skatteyderen fremlagte dokumentation, der kommer tættest på at bevise en sammenhæng med skatteyderens arbejdsgiver er skatteyderens lønsedler. Denne dokumentation sammenholdt med skatteyderens stilling som kaptajn, tolker vi at kunne løfte bevisbyrden for sammenhængen mellem opholdet uden for riget og arbejdsgiverens forhold.

¹⁰⁵ (SKM2004.162.HR)

(LBKG 2024-01-08 nr.12, Skattekontrollloven § 2)

Vi finder det kritisabel, at Skattestyrelsen inddrager et eksempel, hvor der ikke direkte behandles, hvilken dokumentation, der skal til for at løfte bevisbyrden for betingelsen om, at opholdet uden for riget er begrundet i arbejdsgiverens forhold. Dertil finder vi det kritisabelt, at Skattestyrelsen henviser til en afgørelse, hvor der ikke er tvivl om sammenhængen mellem skatteyderens ophold uden for riget og begrundelsen i arbejdsgiverens forhold. Vores kritik af dette skyldes, at skatteyderen for kunne udføre sit arbejde som kaptajn, skal befinde sig fysisk ombord på skibet uagtet, hvor dette skib befinder sig.

Vi finder, at det havde været mere afklarende hvis Skattestyrelsen havde henvist til en afgørelse, der lå før SKM2023.18.ØLR, som faktisk behandlede dokumentationskravet i relation til, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Vi finder ingen sammenhæng mellem problematikken vedrørende dokumentationskravet i relation til arbejdsgiverens forhold, og den afgørelse Skattestyrelsen henviser til. Afgørelsen SKM2011.747.LSR behandler udelukkende dokumentationskravene vedrørende de betingelser, der var fastlagt i Ligningsloven § 33 A før SKM2023.18.ØLR. Vi finder ikke, at denne henvisning til SKM2011.747.LSR i styresignalet medfører en præcisering af omfanget for dokumentationskravet for, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Der kan ikke herske nogen tvivl om, at en kaptajn skal være ombord på et skib for at udføre sit arbejde som kaptajn.

9.3.1 Dokumentation

Skattestyrelsen oplister i styresignalet, hvad en skatteyder eksempelvis kan fremlægge af dokumentation som led i sin bevisførelse. Skattestyrelsen nævner følgende:

“Udlandsopholdet skal kunne dokumenteres fx arbejdskontrakt, lønsedler, kontoudtog og rejsebilag mv.”¹⁰⁶

Dette må derfor være disse ting som Skattestyrelsen finder, kan være med til at udgøre tilstrækkelig dokumentation. Det vil imidlertid afhænge af den konkrete situation, hvor meget af det ovenstående, der er tilstrækkeligt dokumentation eller om det er nødvendigt at fremlægge yderligere materiale. Skattestyrelsen henviser ligeledes til, at begrundet i arbejdsgiverens forhold

¹⁰⁶ (SKM2023.519.SKTST)

eksempelvis kan dokumenteres med en udstationeringskontrakt. Skattestyrelsen skriver følgende:

“Skattestyrelsen kan i den forbindelse blandt andet lægge vægt på dokumentation, der understøtter sammenhængen mellem udlandsopholdet og indkomsterhvervelsen, eksempelvis ved fremlæggelse af en fyldestgørende udstationeringskontrakt. Udstationeringskontrakten kan således vise, at arbejdsgiverens forhold udgør grundlaget for, at medarbejderen arbejder i et eller flere andre lande.”¹⁰⁷

Vi fortolker ud fra det citerede, at det skal kunne dokumenteres, at grundlaget for opholdet uden for riget skal være arbejdsgiverens forhold. Det fremgår imidlertid ikke ud fra det citeret, hvad en fyldestgøres udstationeringskontakt findes at være. Skattestyrelsens manglende redegørelse for en fyldestgørende udstationeringskontrakt tolker vi kan skyldes, at en udstationeringskontrakt er et tillæg til en ansættelseskontrakt. Endvidere tolker vi, at Skattestyrelsens manglende redegørelse kan skyldes, at en udstationeringskontrakt ikke er et direkte krav, men kan udgøre et moment i vurderingen.

På baggrund af ovenstående tolker vi, at hvis ikke skatteyderen har en udstationeringskontrakt kan det være svært at løfte bevisbyrden for, at opholdet uden for riget er begrundet i arbejdsgiverens forhold. Yderligere tolker vi, at hvis ikke der findes en udstationeringskontrakt stilles der strengere krav til den øvrige dokumentation. Resultatet af disse tolkninger finder vi kritisabelt, idet der i den øvrige dokumentation som Skattestyrelsen henviser til, ikke nødvendigvis fremgår nogen begrundelse eller hensigt som entydigt kan løfte skatteyderens bevisbyrde. Manglende entydige beviser vil som udgangspunkt medføre, at skatteyderen afskæres lempelsen i Ligningsloven § 33 A.

Antages det, at opholdet uden for riget er begrundet i arbejdsgiverens forhold, imidlertid uden skatteyderen entydigt kan bevise dette, kan der forekomme en skævvridning i skatteyderens mulighed for lempelse. Denne skævvridning kan være svær for den enkelte skatteyder at indrette sig efter, og retsvirkningen vil således ikke være ens for alle skatteyderne.

Sammenholdes denne antagelse med, at der stilles skærpet krav til dokumentationen, hvis en medejer i et selskab tager ophold uden for riget, finder vi det uklart hvilken vægt en udstationeringskontrakt skal tillægges. Vores umiddelbare tanke vil være, at en udstationeringskontrakt

¹⁰⁷ (SKM2023.519.SKTST)

vil have væsentlig betydning, når en medejer af et selskab tager ophold uden for riget. Vi finder ikke, at Skattestyrelsen behandler denne uklarhed tilstrækkeligt med deres styresignal. Vi finder det derfor kritisabelt, at der på baggrund af styresignalet opstår en mulighed for en skævvridning af retstilstanden samt en uklarhed om udstationeringskontrakt betydning.

Konsekvensen af, at skatteyderen skal dokumentere, at opholdet uden for riget er begrundet i arbejdsgiverens forhold, må betyde, at det er blevet sværere at opnå lempelsen efter Ligningsloven § 33 A. Dette mener vi, idet skatteyder førhen blot skulle dokumenter overholdelsen af 6-måneders-reglen og 42-dages-reglen. Retstilstanden mener vi derfor er ændret.

9.4 Delkonklusion på styresignalet

På baggrund af vores behandling af Skattestyrelsens styresignalet og de fremhævende afgørelser og domme, kan vi konkludere, at der som følge af SKM2023.18.ØLR er sket et skifte i administrativ praksis. Dette skifte i administrativ praksis konkluderer vi skyldes, at der ikke i tidligere administrativ praksis behandles en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. På baggrund af dette skifte i administrativ praksis er det vores konklusion, at det er blevet væsentlig ændret, hvilke skatteydere der kan opnå lempelsen i Ligningsloven § 33 A.

Hvis opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold for at opnå lempelse efter Ligningsloven § 33 A, er et lempelsesberettiget ophold uden for riget ikke længere muligt, hvis opholdet er begrundet i private årsager. Dette har derfor medført, at par hvor den ene ægtefælle følger med den anden uden for riget, er det ikke længere begge ægtefæller, der kan opnå lempelsen i Ligningsloven § 33 A. Dette skyldes, at den medfølgende ægtefælle ikke kan begrunde opholdet uden for riget i sin arbejdsgivers forhold ved, blot at indgå en aftale med sin arbejdsgiver om et ophold uden riget.

Yderligere forekommer det, at hvis skatteyderen tager ophold i flere land skal alle disse ophold være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Hvis skatteydere også har flere forskellige arbejdsgivere, skal opholdet uden for riget været begrundet i alle disse arbejdsgiveres forhold. Derfor er det ikke blot det samlede ophold uden for riget, der skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, men samtidig også enkelte ophold under det samlede ophold uden for riget, der skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Trods det samlede ophold og de enkelte ophold uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, er det muligt at enkelte del af opholdene kan være begrundet i andre forhold

end arbejdsgiverens. Dette skyldes, at skatteyderen kan afholde ferie under opholdet uden for riget i et omfang der er findes sædvanligt. Afholder skatteyderne fri under dele af opholdet, skal denne frie periode være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Der er derved forskel på om skatteyderen afholder ferie eller fri under opholdet uden for riget.

Vi finder, at Skattestyrelsen med styresignalet har præciseret, hvordan betingelsen om at opholdet skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, skal tolkes i relations til de forskellige måder hvorpå en skatteyder kan opholde sig uden for riget. Måderne, hvorpå en skatteyder kan tage ophold uden for riget er blevet ændret, da det ikke længere er muligt for en skatteyder at tage ophold uden for riget på grund af private årsager. Dertil finder vi, at opgørelsen af opholdet uden for riget fortsat skal behandles på samme måde som før SKM2023.18.ØLR, hvorfor der fortsat er en betingelse om, at opholdet uden for riget skal have en varighed af minimum 6 måneder, og at opholdet kan startes eller afsluttes med ferie.

Dette skifte i administrativ praksis på baggrund af SKM2023.18.ØLR betyder, at der efter gældende ret stilles øget krav til dokumentation af opholdet. Kan skatteyderen ikke løfte dette øget dokumentationskrav, kan skatteyderen ikke opnå lempelsen efter Ligningsloven § 33 A. Det konkluderer derfor, at lempelsen efter Ligningsloven § 33 A er blevet sværere at opnå som skatteyder.

Kapitel 10 Gældende ret

På baggrund af de foregående kapitlers gennemgang af Østre Landsrets begrundelse i SKM2023.18.ØLR og Skattestyrelsens styresignal SKM2023.519.SKTST bemærkedes følgende.

Skatteyderens ophold uden for riget i 6 måneder skal være på grund af skatteyderens arbejdsgivers forhold, eller en ansættelse i udlandet for en udenlandsk arbejdsgiver, jf. Østre Landsrets begrundelse i SKM2023.18.ØLR. Det er derfor gældende ret, at en skatteyder skal kunne bevise dette over for skattemyndighederne.

Det fremgår ikke af Ligningsloven § 33 As ordlyd, at opholdet uden for riget skal have nogen særlig begrundelse. Derved fremgår det ikke, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, eller skyldes en ansættelse uden for riget, hvor skatteyderens fysiske tilstedeværelse er påkrævet.

Østre Landsret begrundede deres resultat med, at betingelsen fulgte af såvel ordlyd som formål. Hvor betingelsen skulle fremgå af ordlyden, er uklart. Skatteministeriet anfører i deres begrundelse, at hovedbeskæftigelsen i udlandet skal være på grund af arbejdsgiverens forhold, ellers ville skatteyderen ikke kunne have nødvendigt arbejde i Danmark. Hvorvidt det er nødvendigt for en skatteyder, der har taget ophold uden for riget, at udfører nødvendigt arbejde i Danmark må bero de konkrete omstændigheder. Det er ikke givet, at alle skatteydere, der opholder sig uden for riget, har behov for at opholde sig i Danmark. Selv hvis skatteyderen ikke har behov for at udføre nødvendigt arbejde i Danmark, kan opholdet uden for riget fortsat være på grund af skatteyderens egne personlige årsager. Der fremgår intet krav om, at hovedbeskæftigelsen i udlandet skal udføres uden for riget på grund af skatteyderens arbejdsgiver, jf. Ligningsloven § 33 A, stk. 1's ordlyd. Derved kan en sådan sammenhæng, som Skatteministeriet fremlægger, ikke findes klart at fremgå af Ligningsloven § 33 A.

Skatteministeriet begrunder, at idet lønindkomsten er ethvert ved personligt arbejde i tjenesteforhold under ophold uden for riget i 6 måneder, må der være en sammenhæng mellem erhvervelsen af lønindkomsten og opholdet uden for riget. Det er Skatteministeriet, der har sammenlagt de to betingelser af Ligningsloven § 33 A, stk. 1. Den sammenhæng der kan findes ud fra Ligningsloven § 33 A, stk. 1's ordlyd er, at der skal være tale om erhvervelse af lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold under ophold uden for riget i 6 måneder.

At der henvises til personligt arbejde i tjenesteforhold, findes ikke at kunne føre til, at der en betingelse om, at arbejdsgiveren gennem sin instruksbeføjelse skal bestemme, hvor skatteyderen opholder sig for at udføre sig arbejde. En så afgørende betingelse om, at opholdet uden for riget skal, havde en vis særlig begrundelse, bør fremgå direkte af Ligningsloven § 33 A. Det, at en skatteyder ikke ud fra Ligningsloven § 33 A, stk. 1 opstilling af betingelser klart kan finde kravet om, at opholdet uden for riget skal, havde en særlig begrundelse, finder vi kritisabel.

Forarbejderne til love har ingen retskildemæssige værdi, men kan benyttes som fortolkningsbidrag, til at forstå, hvad lovgivers hensigt med loven var. Det fremgår ikke af forarbejderne, at opholdet uden for riget skal vurderes efter en streng vurdering, hvor skatteyderens personlige forhold skal være et væsentligt moment i denne vurdering. De afgørelser, der omhandler selve opholdet uden for riget, behandler ikke årsagen til opholdet før dommen i SKM2023.18.ØLR.

På baggrund af dommen SKM2023.18.ØLR har Skattestyrelsen udstedt styresignalet SKM2023.519.SKTST, hvor Skattestyrelsen anfører, hvordan deres administrative praksis vil være efter SKM2023.18.ØLR. Da styresignalet er udstedt på baggrund Østre Landsrets dom SKM2023.18.ØLR, vil de konsekvenser den administrative praksis medfører, ligeledes være begrundet i forhold der hverken kan indeholdes i Ligningsloven § 33 As ordlyd eller formål. Skatteydere skal på baggrund af den administrative praksis fastsat af skattestyrelsen med styresignalet, nu kunne dokumentere, at opholdet uden for riget er begrundet i arbejdsgiverens forhold, på trods af, at det ikke fremgår af Ligningsloven § 33 As ordlyd eller formål.

Skattestyrelsen skal vurdere om skatteyderen opholder sig uden for riget af private årsager. Skattestyrelsen vil i de tilfælde, hvor der er tale om en skatteyder, der ligeledes er medejer, stille et skærpet dokumentationskrav. I denne forbindelse henviser Skattestyrelsen til SKM2023.424.SR. Ved en sammenholdelse af SKM2023.424.SR med afgørelsen i SKM2024.17.SR finder vi, at betingelsen om, at opholdet skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold, mere bliver en forretningsanalyse af de faktiske omstændigheder.

Denne ændring i Ligningsloven § 33 As betingelser for at opnå lempelse, er sværere at opnå, kan det have konsekvenser for de skatteydere, der forsøger at indrette sig efter at opnå lempelsen. En konsekvens er, at skatteyderen vælger at opgive sin fulde skattepligtig til Danmark.

Kapitel 11 Konklusion

I vores behandling af administrativ- og domspraksis fra før Østre Landsrets afgørelse i SKM2023.18.ØLR har vi fundet, at betingelserne for anvendelsen af lempelsen i Ligningsloven § 33 A følger af bestemmelsens ordlyd. Betingelserne for anvendelsen af Ligningsloven § 33 A, før SKM2023.18.ØLR, finder vi var, at det skulle være en fysisk person, der var fuld skattepligtig efter Kildeskatteloven § 1, hvis ophold uden for riget havde en varighed på minimum 6 måneder, og at skatteyderens ophold inden for riget ikke oversteg 42 dage begrundet i nødvendigt arbejde, ferie eller lignende, samt at skatteyderen under opholdet uden for riget havde erhvervet lønindkomst i et tjenesteforhold. Hvis disse fire betingelser var opfyldt, kunne skatteyderen, før SKM2023.18.ØLR, opnå lempelsen i Ligningsloven § 33 A.

Østre Landsret har i SKM2023.18.ØLR afgjort, at det er en betingelse for et lempelsesberettiget ophold uden for riget, at opholdet uden for riget er begrundet i skatteyderens arbejdsgivers forhold. Det betyder derfor, at betingelserne for anvendelsen af lempelsen efter Ligningsloven

§ 33 A, er de samme som før SKM2023.18.ØLR med tilføjelse af, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Som følge af vores behandling af Ligningsloven § 33 As ordlyd finder vi ikke, at betingelsen om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Dette finder vi idet, at det ikke direkte fremgår i ordlyden, og fordi det ikke kan udledes, af bestemmelsens ordlyd i øvrigt.

Dertil var formålet med Ligningsloven § 33 As, at muligheden for lempelse var til for at øge den danske eksport. Det fremgår ikke af formålet, at øgning af den danske eksport kun er begrundet i arbejdsgiverens forhold. Endvidere henvises der i forarbejderne til, at Ligningsloven § 33 A er udformet med støtte i den internationale skatteret. Vi har ikke fundet, at den internationale skatteret tilsiger en betingelse om, en begrundelse i arbejdsgiverens forhold. Vi finder derfor, at formålet med Ligningsloven § 33 A ikke rummer en betingelse om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold.

Yderligere finder vi, at Østre Landsret indskrænkende fortolkning af Ligningsloven § 33 As ordlyd og formål er kritisabel, idet vi finder, at betingelsen ikke kan indeholdes eller rummes i hverken Ligningsloven § 33 As ordlyd eller formål. Kritikken af Østre Landsrets fortolkning og resultat kan sammenholdes med vores behandling af tidligere og efterfølgende administrativ- og domspraksis, hvor vi fandt, at det var muligt for en skatteyder at tage ophold uden for riget begrundet i private årsager og forsat opnå lempelsen. Det konkluderes på baggrund af denne sammenholdes, at det forstærkes, at betingelsen om at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold ikke kan indeholdes eller rummes i Ligningsloven § 33 A.

Det må derfor konkluderes, at SKM2023.18.ØLR ikke er en præcisering af gældende ret, som Skattestyrelsen udtrykker det i deres SKM2023.519.SKTST. Vi konkluderer, at SKM2023.18.ØLR tilføjer en ny betingelse for anvendelsen af Ligningsloven § 33 A og denne tilføjelse ville betyde, at det reelt ikke er en præcisering af retspraksis.

Problemformuleringen lyder som følger:

Hvilken betydning har SKM2023.18.ØLR haft for anvendelsen af Ligningsloven § 33 A?

Det kan ud fra besvarelsen og konklusionerne af vores underspørgsmål konkluderes, at svaret på problemformuleringen er, at SKM2023.18.ØLR har betydet, at gældende ret er blevet ændret. Dertil har SKM2023.18.ØLR haft den betydning, at der på et tvivlsomt grundlag er en ny

betingelse for anvendelsen af Ligningsloven § 33 A om, at opholdet uden for riget skal være begrundet i arbejdsgiverens forhold. Vi konkluderer, at det samlet set er blevet sværere for en skatteyder at anvende Ligningsloven § 33 A og indrette sig efter gældende ret, som følge af SKM2023.18.ØLR.

Litteraturliste

Bøger

- Bolander, J., Madsen, L., Laursen, A. N., & Langhave, I. (2023). *Lærebog om indomstskat*, 20. udgave. Djøf Frlag.
- Bygholm, J., Gam, H., & Nielsen, J. G. (2024). *Grundlæggende Skatteret 2024*, 17. udgave. Karnov Group Denmark A/S.
- Hansen, L. L., & Werlauff, E. (2022). *Den juridiske metode*. Djøf Forlag.
- Michelsen, A., Laursen, A. N., & Dalsgas, A. S. (2017). *International skatteret*, 4. udgave. Karnov Group Denmark A/S.
- Munk-Hansen, C. (2022). *Retsvidenskabsteori*, 3. udgave. Djøf Forlag
- Nielsen, R. (2023). *Dansk arbejdsret*, 5. udgave. Djøf Forlag.

Artikler

- Laursen, A. N. (SR.2024.3). Kommentarer til udvalgte afgørelser - Fuld skattepligt efter kilde-skatteovens § 1, stk. 1, nr. 4, og lempelse efter ligningslovens § 33 A – SKM2023.286.SR. *SR-Skat*.

Love og lovbekendtgørelser

- | | |
|---------------|--|
| Ligningsloven | Lovbekendtgørelse 2023-01-13 nr. 42 om påligningen af indkomstskat til staten |
| | Lov 1975-12-19 nr. 649 om ændring af lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten. |
| | L 1982-06-09 nr. 245 om ændring af lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten |
| | (Beskatning af lønindkomst erhvervet i udlandet) |
| | Lov 1987-12-18 nr. 835 om ændring af ligningsloven |

	Lov 1994-12-21 nr. 1115 om ændring af ligningsloven m.v. (Beskatning af lønarbejde i udlandet m.v.)
Kildeskatteloven	Lovbekendtgørelse 2023-11-20 nr. 1330 Kildeskatteloven
Lov nr. 1554 af 13. december 2016,	
Statsskatteloven	Lov 1922-04-10 nr. 149 om indkomstskat til staten
Arbejdsmarkedsbidragsloven	Lovbekendtgørelse 2020-02-07 nr. 121 om arbejdsmarkedsbidrag
Skatteindberetningsloven	Lovbekendtgørelse 2024-01-08 nr. 15 Skatteindberetningslov
Personskatteloven	Lovbekendtgørelse 2021-06-14 nr. 1284 om indkomstskat for personer m.v.
Universitetsloven	Lovbekendtgørelse 2024-04-10 nr. 391 om Universiteter
Selskabsloven	Lovbekendtgørelse 2023-09-01 nr. 1168 om aktie- og anpartsselskaber
Sømandsbeskatningsloven	Lovbekendtgørelse 2023-09-21 nr. 1181 om beskatning af søfolk
Ph.d.-bekendtgørelsen	Bekendtgørelse 2008-01-14 nr. 18 om ph.d.-uddannelsen ved universiteterne
Skattekontrolllov	Lovbekendtgørelse 2024-01-08 nr. 12

Praksis

SKM 2023.18.ØLR	Østre Landsrets dom af 06. december 2022
SKM2019.296.SR	Skatterådets bindende svar af 21. maj 2019
SKM2001.450.VLR	Vestre Landsrets dom af 25. juni 2001
SKM2007.883.LSR	Landsskatterettens kendelse af 30. august 2007

SKM2008.427.SR	Skatterådets bindende svar af 22. april 2008
TfS1988.169.LSR	Landsskatterettens kendelse af 2. februar 1988
TfS1997.556.Ø	Østre Landsrets dom af 18. juni 1997
SKM2010.790.LSR	Landsskatterettens kendelse af 8. september 2010
SKM2023.339.HR	Højesterets dom af 11. maj 2023
TfS1999.733	Landsskatterettens kendelse af 22. juni 1999
SKM2008.479.SR	Skatterådets bindende svar af 20. maj 2008
SKM2009.378.SR	Skatterådets bindende svar af 19. maj 2009
TfS1999.750	Landsskatterettens kendelse af 24. juni 1999
SKM2017.471.VLR	Vestre Landsrets dom af 2. juni 2017
SKM2001.155.LSR	Landsskatterettens kendelse af 22. december 2000
SKM2023.424.SR	Skatterådets bindende svar af 29. august 2023
SKM2023.433.SR	Skatterådets bindende svar af 29. august 2023
SKM2023.286.SR	Skatterådets bindende svar af 20. juni 2023
SKM2020.108.SR	Skatterådets bindende svar af 25. februar 2020
SKM2024.17.SR	Skatterådets bindende svar af 19. december 2023
SKM2011.713.SR	Skatterådets bindende svar af 25. oktober 2011
TfS1989.605.H	Højesterets dom af 18. oktober 1989
TfS2000.691.LSR	Landsskatterettens kendelse af 23. maj 2000
SKM2016.34.LSR	Landsskatterettens afgørelse af 11. december 2015
SKM2013.543.Ø	Østre Landsrets dom af 25. juni 2013
SKM2004.162.HR	Højesterets dom af 19. Marts

Styresignal

SKM2023.519.SKTST
SKM2018.348.SKTST

Cirkulære

CIRK 1996-04-17 nr. 72	Cirkulære 1996-04-17 nr. 72 om ligningsloven
CIRK 1988-11-04 nr. 135	Cirkulære 1988-11-04 nr. 135 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven

CIRK 1994-07-04 nr. 129

Cirkulære 1994-07-04 nr. 129 om personskatteloven

Den juridiske vejledning 2024-1

Forarbejder

LFF 1966-12-07 nr. 17

Forslag Lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m. v. (Kildeskat)

LFF 1975-11-26 nr. 97

Forslag til Lov om ændring af lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten.

(Beskatning af lønindkomst erhvervet i udlandet).

LFF 1982-03-12 nr. 154

Forslag til Lov om ændring af lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten

(Beskatning af lønindkomst erhvervet i udlandet)

LFB 1982-05-26 nr. 154

Betænkning over Forslag til lov om ændring af lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten

(Beskatning af lønindkomst erhvervet i udlandet)

LFF 1987-10-07 nr. 6

Forslag til Lov om ændring af ligningsloven
(Forbedring af konkurrenceevnen)

LFF 1994-11-23 nr. 73

Forslag til Lov om ændring af ligningsloven m.v.
(Beskatning af lønarbejde i udlandet m.v.)

LFF 2012-08-14 nr. 195

Forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven
(Nedsættelse af loft over rejsefradrag, øget beskatning af fri bil, beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske lønindkomst, beskatning ved arbejdsudleje og udvidet beskatning af lønarbejde i Danmark)

LFTB 2012-09-11 nr. 195

Tillægsbetænkning over forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven
(Nedsættelse af loft over rejsefradrag, øget beskatning af fri bil, beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske lønindkomst, beskatning ved arbejdsudleje og udvidet beskatning af lønarbejde i Danmark)

LFF 2012-11-16 nr. 82

Forslag til lov om ophævelse af fedtafgiftsloven og om ændring af lov om afgift af elektricitet, ligningsloven, personskatteloven med flere love
(Ophævelse af fedtafgiftsloven, nedsættelse af elvarmeafgiften, lempeligere beskatning af udenlandsk indkomst, forhøjelse af bundskatten og nedsættelse af personfradraget m.v. - Afgifts- og konkurrencepakken)

Internationale dokumenter

OECD Modeloverenskomst med kommentar 2017

OVE 2000-12-14

Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Den Portugisiske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter

Hjemmesider

Foreningen af Rådgivende Ingeniører, FRI. (27. 08 2012). *Afskaffelsen af ligningslovens §33A*. Hentet fra [www.ft.dk](https://www.ft.dk/samling/2011/lovforslag/1195/bilag/29/1150998/index.htm): <https://www.ft.dk/samling/2011/lovforslag/1195/bilag/29/1150998/index.htm>

- OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Hentet fra https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1
- OECD. (28. 02 2024). *Denmark and the OECD*. Hentet fra oecd.org: <https://www.oecd.org/denmark/denmark-and-oecd.htm>
- Jeppesen, T., Sunesen, E. R., Henriksen, J. J., & Thelle, M. H. (2018). *Betydning af international handel for økonomi og beskæftigelse i Danmark*. Hentet fra Copenhagen Economics: <https://copenhageneconomics.com/wp-content/uploads/2021/12/copenhagen-economics-2018-betydning-af-international-handel-for-oekonomi-og-beskaeftigelse-i-danmark.pdf>
- Deloitte. (27. 09 2023). *Ny praksis vedrørende ligningslovens § 33 A Forretningsmæssig begrundelse for arbejde i udlandet*. Hentet fra Deloitte.: <https://www2.deloitte.com/dk/da/pages/tax/articles/ny-praksis-vedroerende-ligningslovens-33-a.html>
- Kraft, R. T. (11. 10 2023). *Kvinde der løber med faldskærm på en parkeringsplads* Nyt styresignal vil ændre hidtidig praksis for udlandsarbejde. Hentet fra EY: https://www.ey.com/da_dk/tax/nyt-styresignal-vil-aendre-hidtidig-praksis-for-udlandsarbejde
- pwc. (24. 01 2023). *Østre Landsret begrænser muligheden for remote working*. Hentet fra pwc: <https://www.pwc.dk/da/artikler/2023/01/begraensning-af-muligheden-for-remote-working.html>
- Revisorgruppen. (20. 12 2022). *Ligningslovens § 33 A - Østre Landsret skærper praksis*. Hentet fra Revisorgruppen: <https://www.revisorgruppen.dk/ligningslovens-33-a-oestre-landsret-skaerper-praksis>