

Ligningslovens § 33 A i internationalt farvand

The Danish Tax Assessment Act § 33 A in high seas

Aalborg Universitet

Kandidatspeciale

Forår 2024

Udarbejdet af: Jacob Fønss Pedersen

Titelblad

Titel:	Ligningslovens § 33 A i internationalt farvand
Engelsk titel:	The Danish Tax Assessment Act § 33 A in high seas
Fagområde:	International skatteret
Studieretning:	Cand.merc.jur
Uddannelsessted:	Aalborg Universitet
Vejleder:	Niels Winter-Sørensen
Afleveringsdato:	16. maj 2024
Antal anslag:	136.742
Studienummer:	20193282

Abstract

The world is becoming more and more internationalized and global mobility in the workforce has only increased. This increased mobility in the global workforce will bring some challenges regarding how the global workforce should be taxed. If a person's income is taxed in multiple countries, it's detrimental to the global mobility. To avoid double taxation, there have been established a big number of double taxation treaties. The reason behind a Double taxation treaty is the possibility to distribute the right to taxation between the contracting parties.

To prevent double taxation the answer can be a double taxation treaty but can also be resolved in some cases through the Danish tax law. The Danish Tax Assessment Act § 33 A is an example of Danish regulation which can prevent double taxation. The Danish Tax Assessment Act § 33 A contains the rights for a person who is fully taxable to Denmark to get full tax relaxation of the salary, if the person stays outside Denmark in minimum 6 months, to do his job. In the 6-month period the person is not allowed to be in Denmark longer than 42 days in every 6-month period. The stay in Denmark is only allowed if the stay is for vacation or necessary work, which has a connection to the job.

The Danish Tax Assessment act § 33 A also contains a modification to subsection 1 in subsection 3, where the relaxation of the tax is only 50 %, if there is a double taxation convention giving the rights to tax the income to Denmark. The field of application of a double taxation convention can be very essential whether a person can get full tax relaxation according to The Danish Tax Assessment Act § 33 A subsection 3.

In the matter of whether a double taxation convention is geographical restricted, then the outcome will have some consequences if a double taxation convention always applies. There will always be a double taxation convention allowing Denmark the rights to tax the income, if the double taxation convention isn't geographical restricted when you interpretate the Tax Assessment Act § 33 A. If this is the case, there will never be a situation where a person could get full tax relaxation by the Tax Assessment Act § 33 A, subsection 1 because there always will be a convention giving Denmark the rights to tax that income. If double taxation conventions are geographical restricted, then there is a possibility for a person who fulfills the requirement in the Danish Tax Assessment Act § 33 A, to get full relaxation. In the vast of majority of cases about the Danish Tax Assessment Act § 33 A, its relatively easy to decide which double taxation applies.

This thesis will be examining whether there is a difference in the scope of application of double taxation conventions in general compared to the scope of applications of double taxation convention when interpreting the Tax Assessment Act § 33 A, subsection 3. This thesis will also focus on the application of the Tax Assessment Act § 33 A in high seas where there can be some troubles about the use of double taxation convention with the place of employment or the state of the employer, because there isn't any case-law accessible. The choice between the place of employment or the state of the employer will have effect on the possibilities to get full relaxation. This choice will also be discussed with arguments on both sides, but in the end the courts have the last word.

Indholdsfortegnelse

LIGNINGSLOVENS § 33 A I INTERNATIONALT FARVAND	1
TITELBLAD	2
ABSTRACT	3
1. INDLEDNING.....	6
1.2. PROBLEMSTILLING	6
1.3. PROBLEMFORMULERING	7
1.4 AFGRÆNSNING	7
1.5 RETSDOGMATISK METODE	8
1.6 ANVENDELSE AF KILDER OG FORTOLKNING	9
1.6.1 Fortolkning af dansk intern ret	9
1.6.2 Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster.....	9
1.6.3 Fortolkningsbidraget i OECD's modeloverenskomst samt tilhørende kommentarer	10
1.7 LOVGIVNING OG RETS-OG ADMINISTRATIV PRAKSIS	11
1.7.1 Loven	11
1.7.2 Rets-og administrativ praksis	11
1.7.3 Domstolssystemet retsinstanser	12
1.7.4 Landsskatteretten, Skatteankenævn og Skatterådet.....	12
1.7.5 Cirkulærer	12
1.7.6 Den juridiske vejledning, styresignal, og meddelelser	13
1.7.7 Retslitteratur.....	13
1.8 BEGREBSAFKLARING	13
1.8.1 Internationalt farvand	13
1.8.2 International trafik	14
2. LIGNINGSLOVEN § 33 A.....	14
2.1. FORMÅL MED LIGNINGSLOVEN § 33 A	14
2.2 LIGNINGSLOVEN § 33 A STK. 1.....	15
2.2.1 Ophold uden for riget	15
2.2.2 6 måneders reglen.....	16
2.2.3 42 dages reglen	16
2.2.4 Nødvendigt arbejde	17
2.2.5 Ferie eller lignende	18
2.2.6 SKM.2023.18.ØLR.....	19
2.3 LIGNINGSLOVEN § 33 A STK. 3.....	19
2.4 LEMPELSEFORMER	20
2.4.1 Credit	21
2.4.2 Eksempion	21
2.5 SUBSIDIER BESKATNINGSRET.....	22
2.6 DELKONKLUSION	22
3. DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER	23
3.1 BAGGRUND BAG EN DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMST	23
3.2 ANVENDELSESOMRÅDET	23
3.3 OMFATTEDE PERSONER	23
3.4 OMFATTEDE SKATTER	24
3.5 DOMICILAND - KILDELAND	24
3.5.1 Domicilland.....	24
3.5.2 Kildeland.....	25
3.6 OECD'S MODELOVERENSKOMST ART. 15 – LØNINDKOMST.....	25
3.7 OECD'S MODELOVERENSKOMST ART. 21 - ANDRE INDKOMSTER.....	27

3.8 GEOGRAFISKE ANVENDELSESOMRÅDET I DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER	28
3.9 DELKONKLUSION	28
4. DEFINITIONEN AF KILDELAND	29
4.1 TfS 1997,364	29
4.2 SKM.2018.60HR	30
4.3 SKM.2019.536.LSR	30
4.4 DELKONKLUSION	31
5. DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER ANVENDELSESOMRÅDE VED FORTOLKNING AF LIGNINGSLOVENS § 33 A STK. 3	31
5.1 LIGNINGSLOVEN § 33 A STK. 1 – FULDLEMPELSE	32
5.2 LIGNINGSLOVENS § 33 A STK. 3 – HALV LEMPELSE	32
5.3 SUBSIDIER BESKATNINGSRET	32
5.4 LIGNINGSLOVENS § 33 A STK. 1 OG STK. 3 ANVENDELSESOMRÅDE I INTERNATIONALT FARVAND	33
5.4.1 SKM2023.341.ØLR	34
5.4.2 SKM2024.9.ØLR	36
5.5 DELKONKLUSION	38
6. ANVENDELSEN AF DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER MED ARBEJDSGIVERLANDET	40
6.1 ARGUMENTATIONEN FOR AT ARBEJDSGIVERLANDET SKAL ANVENDES	40
6.2 ARGUMENTATIONEN IMOD ANVENDELSEN AF ARBEJDSGIVERLANDET	41
6.3 DELKONKLUSION	42
7. KONKLUSION	43
8. LITTERATURLISTE	49
8.1 LOVE M.V.	49
8.2 RETSPRAKSIS	49
8.3 ADMINISTRATIV RETSPRAKSIS – SKATTERÅDET	50
8.4 FORARBEJDER – LOVFORSLAG	50
8.5 CIRKULÆRER	50
8.6 DEN JURIDISKE VEJLEDNING – STYRESIGNAL MV.	50
8.7 LITTERATUR	51
8.8 MODELOVERENSKOMSTER	51

1. Indledning

Verden bliver mere og mere internationaliseret, og den globale mobilitet i arbejdskraften er kun gået en vej. Denne øget mobilitet på det globale arbejdsmarked kommer med en række udfordringer i forhold til, hvor den enkelte arbejdstager skal beskattes. Der kan opstå problemer med den enkelte persons beskatningsniveau, når flere lande og stater mener de, i henhold til intern lovgivning er i deres gode ret til at beskatte. Den problemstilling hvor flere lande og stater ønsker at beskatte samme indkomst, er i langt de fleste tilfælde løst via en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som er indgået evt. ved bilaterale aftaler mellem de enkelte lande og stater, og derigennem har aftalt, hvem der har retten til beskatning.

Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande og stater, for at undgå så vidt muligt en dobbeltbeskatning af en given indkomst, samt for at modvirke skatteunddragelse. Danmark har endvidere også indført interne regler for at kunne afhjælpe en evt. dobbeltbeskatning i form af ligningslovens § 33 A stk.1 samt de situationer, hvor der sker en dobbelt-ikke beskatning ved ligningslovens § 33 A stk. 3. De huller som er til stede, er blevet forsøgt lukket via de dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået, samt de interne danske regler, dog er det ikke altid, at dobbelt ikke-beskatning ikke kan undgås, da personer via international skatteplanlægning kan finde huller i sammenspillet mellem intern ret og de indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster.¹

Den interne danske lempelseregulering i ligningslovens § 33 A vil i nogle tilfælde medføre, at der sker den uhensigtsmæssig dobbelt ikke-beskatning ved anvendelsen, hvor ligningslovens § 33 A stk. 3 prøver at begrænse den dobbelt ikke-beskatning, som den interne danske lempelse regel medfører. Spørgsmålet er om ligningslovens § 33 A stk. 3 kan fange de tilfælde som ligningslovens § 33 A stk. 1 åbner for?

1.2. Problemstilling

I ligningslovens § 33 A stk. 1 finder vi den interne danske lempelseregulering, hvor en person som er fuldskattepligtig til Danmark, kan få lempelse i den danske skat som forholdsmæssigt falder på den lønindkomst, som har sin tilknytning til det udførte arbejde uden for riget. Denne lempelsesmulighed fungerer i sammenspil med ligningslovens § 33 A stk. 3 som begrænser stk. 1, med halv lempelse, i de tilfælde, hvor der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst til stede som tillægger Danmark retten til beskatning. Betingelserne for at kunne opfylde ligningslovens § 33 A stk. 1 samt stk. 3 er i de fleste tilfælde ret klare, men der vil være situationer, hvor der vil være tvivl om hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst som skal anvendes. Denne tvivl kan opstå i de tilfælde, hvor lønindkomsten er blevet oparbejdet i internationalt farvand, som ikke kan henføres til et specifikt lands territorium, her kan f.eks. nævnes fiskere som fisker i internationalt farvand, hvor der ikke er blevet konstateret international trafik.

Formålet med udarbejdelse af dette speciale er at undersøge om der er en forskel på anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster helt generelt sammenholdt med anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til ligningslovens § 33 A stk. 3, samt

¹ Jf. Aage Michelsen m.fl. International Skatteret, 4 Udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2017, s. 56

argumenterer for og imod anvendelsen af arbejdsgivers-og arbejdslandet som kildeland, og se hvilke konsekvenser denne forskel i betegnelsen af kildeland har for en dansk fuld skattepligtig person som arbejder i internationalt farvand, hvor der f.eks. fiskes i internationalt farvand, hvor der ikke kan konstateres international trafik.

1.3. Problemformulering

Specialets vil afdække anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster ved fortolkning af ligningslovens § 33 A stk. 3.

Specialet vil samtidig berøre disse underpunkter.

- Argumentation for eller imod anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdsgiverlandet.
- Hvilken betydning anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdsgiver eller arbejdslandet har for muligheden for fuld lempelse i internationalt farvand, hvor der ikke konstateres international trafik, specifikt ved fiskere i internationalt farvand.

1.4 Afgrænsning

Behandlingen af specialets problemstillinger er afhængig af, at den rette afgrænsning finder sted. Specialets udgangspunkt er at fokusere på ligningslovens § 33 A stk. 1 og stk. 3, hvor det øvrige indhold af ligningslovens § 33 A ikke vil blive berørt i dette speciale. Afgrænsningen af det øvrige indhold i ligningslovens § 33 A er begrundet med, at specialet har et begrænset antal sider til rådighed. Derfor vil offentligt ansatte i ligningslovens § 33 A stk. 2 ikke blive berørt nærmere i dette speciale.

Specialet har kun til formål at behandle indkomstskat som er omdrejningspunktet i ligningslovens § 33 A. Endvidere vil fokuset kun være på fysiske personers indkomst som er oparbejdet ved personligt arbejde. Specialets problemstilling omhandler blandt andet anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster, og af denne grund vil speciale også behandle dette. Ved behandlingen af anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster, så vil der blive taget udgangspunkt i artiklerne fra OECD's modeloverenskomst 2017, hvor der samtidig igennem specialet vil blive inddraget en række artikler fra gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster, f.eks. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Storbritannien og Danmark, og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande. Der vil i specialet udelukkende blive taget udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst uagtet, FN også har skabt en modeloverenskomst som er anderledes på en række punkter. Baggrunden for at OECD's modeloverenskomst udelukkende bliver anvendt i dette speciale ved henvisning til en modeloverenskomst har baggrund i, at langt de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster har sit udgangspunkt OECD's modeloverenskomst.

I forhold til anvendelsesområdet ved dobbeltbeskatningsoverenskomster, så vil både kapitel 1 og 2 i OECD's modeloverenskomst kort blive behandlet, da disse omhandler anvendelsesområde samt definitioner. Eftersom specialets centrale problemstillinger omhandler ligningslovens § 33 A stk. 1 og stk. 3, så vil artikel 15, samt artikel 21 også blive behandlet. Behandlingen vil især være koncentreret omkring artikel 15 som behandler fordelingen af retten til beskatning for lønindkomst mellem parterne som har indgået en given dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Et af specialets centrale problemstillinger angående ligningslovens § 33 A stk. 1 og stk. 3 i internationalt farvand skal ses i den kontekst, at specialet samtidig ønsker at belyse, hvordan retstilstanden er i de tilfælde, hvor f.eks. fiskere fisker i internationalt farvand, hvor der ikke konstateres international trafik. Problemstillingen vedrørende fiskere, er dog allerede løst i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande, så specialet ønsker at se på de tilfælde, hvor overenskomsterne ikke har fordelt retten til beskatning i særskilt artikel.

Specialet vil ikke berøre artikel 8 i OECD's modeloverenskomst, da specialet udelukkende har fokus på fysiske personer indkomst som er oparbejdet ved personligt arbejde. Specialet vil i samme ombering heller ikke berøre forhold angående DIS-indkomst, som en række søfolk anvender. DIS-indkomst vil også blive betegnet som gunstige regler, men DIS-indkomst har ikke en relevans for ligningslovens § 33 A stk. 1 og stk. 3 i dette speciale.

Anvendelsen af retspraksis i specialet har kun sit udgangspunkt i dansk retspraksis indenfor skatteretten. Undladelsen af udenlandsk retspraksis skal ses i lyset af, at der er en række vanskeligheder ved at få adgang til denne retspraksis, samt kan der være en række sproglige komplikationer, som kan få en betydning ved en eventuel tolkning af udenlandsk retspraksis. Det er endvidere også begrundet i, at specialets problemstilling udelukkende vedrørende fysiske personer som er skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, jf. ligningslovens § 33 A.

1.5 Retsdogmatisk Metode

Den retsdogmatiske metode er valgt til denne specialeafhandling, da formålet med specialet er at afdække gældende ret indenfor et bestemt hjørne af den danske, samt internationale skatteret i forhold til anvendelsesområdet af dobbeltbeskatningsoverenskomster ved fortolkning af ligningslovens § 33 A stk. 3. Anvendelsen af den retsdogmatiske metode har baggrund i, at retsdogmatiske metodes opgave er at analysere, beskrive gældende ret samt hvad der her af kan udledes af gældende ret. Den korrekte anvendelse af metoden vil medføre, at metoden når frem til målet om, hvad den gældende ret er, og hvis dette ikke er tilfældet, så er antagelsen, at der et bud på, hvilken hjemmel som eventuelt vil finde anvendelse.²

Den retsdogmatiske metode har ikke som mål at løse en given konflikt, men have sit fokus igennem analyse og beskrivelse af retsregler.³ Ny vinkler eller nye perspektiver på en mulig uklar retstilstand på et givent retligt område er vigtig ved anvendelsen af den retsdogmatiske metode. Ved anvendelse af den retsdogmatiske metode, så er der heller ikke tvang til at tage en beslutning i form af at komme med et resultat, som er tilfældet i domstolssystemet⁴

Den retsdogmatiske metode har sin baggrund i dette speciale ønsker at belyse en eventuel retlig tvivl vedrørende fortolkning af ligningslovens § 33 A stk. 3 i forbindelse med anvendelsesområdet ved dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Dette speciale berører et retsområde, hvor der endnu ikke er klar praksis på området, og denne retlige tvivl vil blive forsøgt belyst igennem analysering af det givne retsområde, hvor der inddrages

² Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udgave, Djøf Forlag, 2020, s. 183

³ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2 udgave, Djøf Forlag, 2018, s.204-205

⁴ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2 udgave, Djøf Forlag, 2018, s.205

retspraksis som både direkte og indirekte beskriver den retlige tvivl på dette retsområde. Den retlige usikkerhed som specialets problemstilling er bygget op omkring, vil blandt andet blive belyst med forskellige betragtninger af, hvilke konsekvenser en given retning vil få på dette område. Den anvendte rets-og administrativ praksis i dette speciale vil have tæt relation til specialets problemstilling, og vil sørge for at problemstillingen bliver belyst i sammenspil med anvendelsen af ligningslovens § 33 A stk. 1 og stk. 3 i kombination med en række artikler fra forskellige dobbeltbeskatningsoverenskomster samt OECD's modeloverenskomst.

1.6 Anvendelse af kilder og fortolkning

Ved brugen af den retsdogmatiske metode, så har det afgørende betydning, at retskildehierarkiet får en central plads, når kilder inddrages i specialeafhandlingen. Eftersom de anvendte kilder i dette speciale har forskellige retskildeværdier, så vil de anvendte kilders retskildeværdi blive gennemgået nedenfor.

1.6.1 Fortolkning af dansk intern ret

Det overordnet udgangspunkt ved fortolkning af intern dansk ret er ordlydsfortolkningen, som er udgangspunkt for den fortolkning som finder sted.⁵ Ordlydsfortolkningen vil også blive anvendt dette speciale samtidig med formålsfortolkning, da specialet også berører formålet med ligningslovens § 33 A stk.1 og stk.3.

1.6.2 Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dobbeltbeskatningsoverenskomster er folkeretlige bindende traktater som kan blive indgået mellem to stater. Disse overenskomster består indledende af, hvordan stater definerer, hvem der er overenskomstens domicilland og kildeland. Gennemgangen af domicil-og kildeland definitionen vil blive præsenteret senere. Derefter kommer de tilhørende fordelingsbestemmelser, hvor udgangspunktet er, at i tilfælde af at en stat er tildelt beskatningsretten, så skal den anden stat lempe og omvendt.⁶

Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster skal tage udgangspunkt i de folkeretlige principper, som er beskrevet i Wienerkonventionen, hvor der bliver set på de primære og supplerende fortolkningsprincipper i henhold til art. 31 og 32.

Wienerkonventionens art. 31 ordlyd ⁷

"1. En traktat skal fortolkes loyal i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål

2. Med henblik på fortolkningen af en traktat indgår i sammenhængen foruden selve teksten inklusive den præambel og bilag:

(a) enhver aftale vedrørende traktaten, som er indgået mellem samtlige deltagere i forbindelse med traktatens indgåelse;

(b) ethvert dokument, som er udarbejdet af en eller flere deltagere i forbindelse med traktatens indgåelse og godkendt af de øvrige deltagere som et dokument i tilknytning til traktaten.

3. Jævnside med sammenhængen skal der tages hensyn til:

⁵ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2 udgave, Djøf Forlag, 2018, s.298

⁶ Peter Koerver Schmidt m.fl., International skatteret – i et dansk perspektiv, 2. udgave, Hans Reitzels Forlag, s. 23

⁷ BKI nr. 34 af 29/04/1980, Bekendtgørelse af konventionen af 23 maj 1969 om traktatretten, Wienerkonventionen

(a) en eventuel efterfølgende aftale mellem deltagerne vedrørende traktatens fortolkning eller anvendelsen af dens bestemmelser;

(b) enhver efterfølgende praksis vedrørende traktatens anvendelse, som fastslår en enighed mellem deltagerne vedrørende dens fortolkning;

(c) enhver relevant folkeretlig retsregel, som finder anvendelse i forholdet mellem deltagerne.

4. Der skal tillægges et udtryk en særlig betydning, hvis det er godtgjort, at dette var deltagernes hensigt.”

I henhold til wienerkonventionens art. 31 stk. 1, så er det primære fortolkningsprincip, ved tolkning af en traktat, er ordlyden, men ordlyden skal fortolkes i sammenhæng med hensigten og formålet med traktaten. Hensigten og formålet, som tidligere defineret, med indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst er at undgå international dobbeltbeskatning samt skatteunddragelse. I samme ombæring er fortolkningen af ordlyd helt central i art. 31 stk. 1, da fortolkning skal ske ud fra det defineret, uagtet at et given lands interne lov måtte fortolke dette anderledes.⁸

I fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, så fremgår det af art. 31 stk. 2, at overenskomsters præambel og bilag også er et vigtig fortolkningsbidrag til forståelsen og fortolkningen af overenskomster. Det fremgår endvidere også af art. 31 stk. 3, at praksis og efterfølgende aftaler er relevante i denne sammenhæng.

De supplerede fortolkningsprincipper er beskrevet i wienerkonventionen art. 32. I de supplerende fortolkningsprincipper indgår anvendelsen af forarbejderne til de indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster. Anvendelsen af art. 32 vil blive aktuel, hvis resultatet af anvendelsen af art. 31 er flertydigt. Den mulige anvendelse af forarbejderne ved henvisning til art. 32 i wienerkonvention, gør det muligt at anvende forarbejderne til at sørge for fortolkningsresultatet via art. 31 bliver mindre uklart.⁹¹⁰ Forarbejderne har ikke samme retskildemæssige værdi som man ser i intern dansk ret, og forarbejderne kun skal have en begrænset betydning, da det må antages, at det anvendte materiale skal have begge landes synspunkter med.¹¹

1.6.3 Fortolkningsbidraget i OECD's modeloverenskomst samt tilhørende kommentarer

Langt de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster som Danmark har indgået med andre lande, har sin baggrund i OECD's modeloverenskomst, samt de tilhørende kommentarer til denne modeloverenskomst.¹² Når OECD's modeloverenskomst samt tilhørende kommentarer har været benyttet til at fortolke de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster, så er den afledte effekt af dette, at der bliver opnået en mere ensartet fortolkning mellem de omhandlede lande.¹³ OECD's modeloverenskomst samt tilhørende kommentarer bliver altså anset som et bidrag til fortolkning, da disse i et omfang er et udtryk for den internationale praksis på skatteområdet.¹⁴

De danske indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster har som tidligere nævnt taget udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst. Der er dog forskel på, hvornår disse

⁸ Niels Winther Sørensen, Beskatning af international erhvervsindkomst, 1. udgave, Thomson A/S 2000, s. 65

⁹ Aage Michelsen m.fl. International Skatteret, 4 Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2017, s. 78-79

¹⁰ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s. 42-43

¹¹ Niels Winther Sørensen, Beskatning af international erhvervsindkomst, 1. udgave, Thomson A/S 2000, s. 67

¹² Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s. 32

¹³ Ekkehart Reimer m.fl., Klaus Vogel Double Taxation Conventions, Fifth edition, volume 1, Wolters Kluwer 2022, s.50-53

¹⁴ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s.50-51

dobbeltbeskatningsoverenskomster blev indgået i forhold til, hvilken OECD's modeloverenskomst som var gældende på daværende tidspunkt. OECD's modeloverenskomst samt tilhørende kommentarer vil løbende blive opdateret efter en beslutning i OECD. Spørgsmålet som umiddelbart vil opstå på baggrund af denne beslutning, er hvilken modeloverenskomst samt kommentarer som skal anvendes som bidrag til fortolkning af en given dobbeltbeskatningsoverenskomst. Udgangspunktet er at fortolkningen har sit udgangspunkt i den modeloverenskomst version som dobbeltbeskatningsoverenskomsten havde sin baggrund i. Det er endvidere også udgangspunktet, at senere versioner af modeloverenskomsten samt tilhørende kommentarer kan inddrages, når de nyere versioner f.eks. indeholder en præcisering, og ikke direkte ændringer fra den version som dobbeltbeskatningsoverenskomst havde sit udgangspunkt i.¹⁵¹⁶

1.7 Lovgivning og rets-og administrativ praksis

1.7.1 Loven

Lovens placering i retskildehierarkiet er der ikke enighed om.¹⁷ I henhold til den ene fløj som mener, at loven må anses som den øverste retskilde med baggrund i, at loven skal følges, og loven har en særlig status i retskildehierarkiet.¹⁸ Modsat denne opfattelse af lovens placering rent retskildemæssigt, så har andre pointeret, at *"I almindelighed anses alle retskilder som ligestillede..."*.¹⁹ Denne formulering bliver dog moderniseret ved at tilføje, at *"Det er naturligt at lægge særlig vægt på, hvad der fremgår af de mest formaliserede kilder, såsom loven..."*.²⁰ Ud fra ovenstående må det anses, at der eksisterer en form for konsensus om, at lovens placering i retskildehierarkiet er øverst. I samme ombæring må der henvises til grundlovens § 43 *"Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov;..."*, så indenfor skatteretten må det ud fra GRL § 43 udledes, at loven har en høj retskildemæssig værdi, da der ikke kan beskattes mv. uden lov.

1.7.2 Rets-og administrativ praksis

Ved anvendelse af den retsdogmatiske metode i dette speciale, så er det helt uundgåeligt ikke at tage stilling til retspraksis, samt administrativ praksis, da retspraksis er med til både at forstå og fastlægge den gældende retstilstand. I et retssamfund skulle de samme forudsætninger gerne ende i det samme resultat, og derfor er afsagte domme samt afgørelser vigtige i den forstand, at borgere kan regne med at blive behandlet ens. Afsagte domme og afgørelser kan have forskellig retskildевærdi, og derfor er dommenes præjudikatværdi stærkere jo højere instans, dommen er afsagt i. I følgende afsnit vil de enkelte instanser blive gennemgået, hvor den administrativ praksis også inddrages sammen med en række instrukser, i form af cirkulærer, styresignaler, og Skatteforvaltningens juridiske vejledninger.²¹

¹⁵ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s. 51

¹⁶ Ekkehart Reimer m.fl., Klaus Vogel Double Taxation Conventions, Fifth edition, volume 1, Wolters Kluwer 2022, s.57

¹⁷ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2 udgave, Djøf Forlag, 2018, s.256

¹⁸ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2 udgave, Djøf Forlag, 2018, s.255-256

¹⁹ Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udgave, Djøf Forlag, 2020, s.198

²⁰ Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, 4. udgave, Djøf Forlag, 2020, s.198

²¹ Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 19 udgave, Djøf Forlag 2021, s. 113-115

1.7.3 Domstolssystemet retsinstanser

Den højeste retsinstans i Danmark er Højesteret, som udelukkede tager stilling til sager, som har en given principiel karakter. Domme afsagt af Højesteret vil få betydning for fremtidige sager som bliver forelagt for de danske domstole, og derfor vil Landsretten og byretten være bundet af domme afsagt i Højesteret, ved at skulle følge disse. Afsagte domme fra Højesteret har den øverste vægt i at kunne fastsætte en given paragrafs anvendelsesområde. I specialet indgår der f.eks. en dom afsagt af Højesteret, SKM2018.60HR, som har en central betydning, da Højesteret blandt har taget stilling til begrebet international trafik.

Landsretten fungerer i de fleste sager, anlagt ved byretten, som endestationen få en sag som skal igennem de danske domstole på grund af, at der i Danmark i langt de fleste tilfælde kun er mulighed for at anke sagen en gang. Landsretten kan i en række tilfælde også fungere som første retsinstans i domstolssystemet, men kræver at der er tale om forhold som har en principiel karakter. Landsrettens placering i hierarkiet mellem domstolene er bundet i, at Landsrettens afgørelser har en højere præjudikatværdi end afgørelser fra Byretten.

Langt de fleste sager starter i Byretten, som er placeret som det laveste led i hierarkiet i domstolssystemet i Danmark. De højere retsinstanser er ikke bundet af byrettens afgørelser, men samtidig vil afgørelser fra Byretten også kunne fastlægge gældende ret på et givent område.²²

1.7.4 Landsskatteretten, Skatteankenævn og Skatterådet

Landsskatteretten, Skatteankenævn og Skatterådet er en del af det skatteadministrative system, som har til opgave at træffe administrative afgørelser. Landsskatteretten er trods navnet et nævn. Landsskatterettens administrative afgørelser kan blive afprøvet ved domstolene jf. Skatteforvaltningslovens § 48 stk. 1. Der vil i dette speciale blive handlet administrativ praksis fra Landsskatteretten, og der må tillægges en væsentlig værdi i afgørelserne fra Landsskatteretten, da Landsskatteretten behandler store mængder af skattesager, hvor nævnet må anses, for være specialiseres indenfor skatteretten. Skatterådets opgave er at behandle sager som Skatteforvaltningen forelægger rådet, som f.eks. kunne være bindende svar eller sager som omhandler fortolkning af principiel karakter.²³ Skatteankenævnene er lokale nævn, som er fordelt rundt omkring i Danmark, som træffer afgørelse ved klager over Skatteforvaltningens afgørelser, som ikke bliver henvist til Landsskatteretten.

1.7.5 Cirkulærer

Klarlæggelsen af den retskildemæssige værdi af et cirkulære er nødvendig, da der igennem specialet vil være henvisninger til ligningslovens cirkulæret, som i specialet bliver anvendt som et fortolkningsbidrag til ligningslovens § 33 A. Et cirkulære betegnes som en tjenestebehandling, hvor udgangspunktet er, at det kun er myndighederne som er forpligtet på baggrund af denne tjenestebehandling. Dette betyder, at borgere samt domstolene i udgangspunktet ikke er bundet af disse cirkulære. Et cirkulære vil kunne blive afprøvet af domstolene, og borgerne kan efter denne afprøvelse forvente at blive behandlet efter samme forventning. Et cirkulæres retskildemæssig værdi må anses som en retskilde hos myndighederne. Domstolene henviser også til forskellige cirkulære, og

²² Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2 udgave, Djøf Forlag, 2018, s.317-318

²³ Den juridiske vejledning, A.A.1.3.2, 2024-1

dette ses også i dette speciale, og specifikt i mange skattesager²⁴²⁵²⁶²⁷ så en eller anden form for retskildemæssig værdi må det antages at cirkulære reelt har. I forlængelse af dette, så er myndighedernes fortolkning af ligningslovens cirkulæret et fortolkningsbidrag som er anvendeligt i dette speciale.

1.7.6 Den juridiske vejledning, styresignal, og meddelelser

Den juridiske vejledning, styresignaler samt øvrige meddelelser vil i retskildehierarkiet blive anset i samme status som et cirkulære, som bliver betegnet som en tjenestebehandling, hvor det kun er myndighederne som er forpligtet til indholdet af disse ovenstående kilder. Det betyder, at Skatteforvaltningens medarbejder skal følge vejledningerne, styresignaler mv, og udgangspunktet i forhold til borgernes mulighed for at støtte ret på disse kilder, som har cirkulære status, er at så længe de ikke er i strid med gældende lov, så er udgangspunktet at borgerne kan støtte ret. Dette er dog ikke altid tilfældet, hvis det svar borgerne modtager på baggrund af spørgsmål til Skatteforvaltningen ikke overholder gældende lov.²⁸²⁹

1.7.7 Retslitteratur

I specialet er retslitteratur blevet anvendt uagtet, at retslitteratur ikke bliver anset som en retskilde. Anvendelsen af retslitteratur i dette speciale har baggrund i, at retslitteratur kan være med til at skabe et retlig overblik, da retslitteratur i de fleste tilfælde er bygget på retspraksis og andet med en retskildemæssig værdi. Retslitteratur består også af en forfatters opfattelse samt beskrivelse af gældende ret, og derfor har retslitteratur ikke mulighed for at fastlægge ret.³⁰

1.8 Begrebsafklaring

1.8.1 Internationalt farvand

I gennem dette speciale vil begrebet internationalt farvand blive anvendt gentagende gange, da begrebet internationalt farvand har en afgørende betydning for specialets problemstilling. Specialets problemstilling tager sit udgangspunkt i et område som ikke er omfattet af lands territorium. For at kunne forstå begrebet internationalt farvand, så har alle lande, som har kystlinje, en ret til området op til 12 sømil ud fra landenes kystlinje. Dette område anses som et lands territorialfarvand i henhold til Havretskonvention 1982 fra FN, art. 3.³¹ Uden for dette område op til 12 sømil fra et lands kystlinje, anses for internationalt farvand, med undtagelse til de eksklusive økonomiske zoner, som ikke vil blive behandlet nærmere. Anvendelsen af begrebet internationalt farvand i dette speciale, vil der altid henvises til det åbne hav, som ikke er omfattet af et lands territoriale farvand samt jurisdiktion i henhold til Havretskonventionen art. 89.³²

²⁴ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2 udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 338

²⁵ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2 udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 339

²⁶ Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 19 udgave, Djøf Forlag, 2021, s. 108

²⁷ Mads Bryde Andersen, Ret og metode, 1. udgave, Gads Forlag, 2002, s.147

²⁸ Jane Bolander m.fl., Lærebog om indkomstskat, 19 udgave, Djøf Forlag, 2021, s. 115

²⁹ Den juridiske vejledning, Om Den juridiske vejledning, Bindende virkning, 2024-1

³⁰ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2 udgave, Djøf Forlag, 2018, s. 372-373

³¹ BKI nr 17 af 21/07/2005, FN's Havretskonvention 1982

³² BKI nr 17 af 21/07/2005, FN's Havretskonvention 1982

1.8.2 International trafik

Begrebet international trafik vil også blive anvendt ofte igennem dette speciale og må ikke forveksles med begrebet internationalt farvand, da international trafik anvendes i dobbeltbeskatningsoverenskomstsammenhænge, som foregår i internationalt farvand. International trafik er altså en beskrivelse af et givent arbejde som foregår i internationalt farvand.

2. Ligningsloven § 33 A

For at kunne afdække de forskellige problemstillinger der er i krydsfeltet mellem anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster og ligningslovens § 33 A, så vil Ligningsloven §33 A stk.1 og stk. 3 nuværende formulering samt forarbejder, betingelser og udvikling blive gennemgået. En gennemgang af forarbejderne til ligningsloven er et vigtigt bidrag til den senere forståelse og fortolkning af anvendelsesområdet af dobbeltbeskatningsoverenskomster og ligningsloven § 33 A stk. 3.

I den danske skattelovgivning blev der ved lov nr. 649 af 19 december 1975 indført ligningslovens § 33 A, som gennem årene har været genstand for udvidelser og diverse ændringer.

Ligningsloven §33 A er en intern dansk lempelsesregel, hvor det er muligt for en ubegrænset skattepligtig person til Danmark at opnå en skattelempe for lønindkomst som er blevet oparbejdet igennem personligt arbejde i tjenesteforhold, under et midlertidigt ophold i udlandet. Denne interne lempelsesregel er både anvendelig i de tilfælde, hvor der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et givent land, samt også i det tilfælde, hvor der netop er en dobbeltbeskatningsoverenskomst til stede. I det scenarie, hvor der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så vil der være fri valgmulighed for om man vil gøre brug af den danske interne lempelsesregel eller lempelsen i den givne dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvor arbejdet er udført.³³

2.1. Formål med Ligningsloven § 33 A

Indførslen af ligningslovens § 33 A blev som tidligere nævnt en realitet ved start af indkomståret 1976. Formålet med indførslen af denne lempelsesregel kom med baggrund i forskellige hensyn til den enkelte og Danmarks internationale konkurrenceevne. Den lønindkomst som vil blive oparbejdet i udlandet, vil i de fleste tilfælde også blive beskattet i det land, hvor lønindkomsten var skabt.³⁴

I henhold til globalindkomstprincippet som er forankret i statsskattelovens § 4, så skal al indtægt som både er oparbejdet i ind-og udland indgå i opgørelsen af den skattepligtige indkomst for de personer, som er ubegrænset skattepligtige til Danmark. Anvendelsen af globalindkomstprincippet er afhængigt af, at der er tale om en person som er ubegrænset skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1.

Ud fra det ovenstående, så er der en problemstilling vedrørende, hvilket hensyn som skal tilgodeses. Denne problemstilling fremgår tydeligt i forarbejderne til selve lovforslaget omkring indførslen

³³ Cirk. Nr. 72 af 17 april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.6

³⁴ Bemærkninger til LFF 1975-11-26 nr. 97, Tillæg A

af ligningslovens § 33 A. Det fremgår blandt andet af forarbejderne til lovforslaget, at der er et hensyn til blandt andet den danske eksport, beskæftigelsesmuligheder og muligheden for at danske virksomheder vil kunne deltage mere konkurrencedygtigt i udenlandske projekter, hvor dobbeltbeskatning af de udstationeret medarbejdere derved undgås.³⁵

2.2 Ligningsloven § 33 A stk. 1

I det følgende afsnit vil de enkelte betingelser for anvendelsen af ligningslovens § 33 A blive behandlet for at klarlægge de muligheder for lempelse i den udenlandsk lønindkomst. For at belyse den gældende ret på området vil forarbejderne blive anvendt for at give en retvisende forståelse af, hvor stort ligningslovens § 33 A anvendelsesområde egentlig er. Endvidere vil forarbejderne til § 33 A blive understøttet med ligningslovscirkulæret CIRK 1996-04-17 samt udvalgte afgørelser som vil konkretiseres i de betingelser som skal være opfyldt.

Ligningslovens § 33 A stk.1 indeholder en række betingelser for anvendelsen af denne interne danske lempelsesregel. Afklaringen af disse betingelser er helt afgørende for at få en forståelse for anvendelsesområdet af lempelsen af den danske skat på den forholdsmæssige optjente udenlandske lønindkomst.

For at blive omfattet af ligningslovens § 33 A, så skal en person være ubegrænset skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskatteloven § 1. Kildeskatteloven § 1 indeholder en række krav som skal være opfyldt for at være ubegrænset skattepligtig til Danmark. I henhold til Kildeskatteloven § 1 stk. 1 nr. 1 så er en person ubegrænset skattepligtig til Danmark, hvis personen enten har bopæl her i landet eller jf. kildeskatteloven § 1 stk. 1 nr. 2, ingen bopæl her i landet, men har opholdt sig i et tidsrum af mindst 6 måneder, hvori der indgår kortvarige ophold pga. ferie eller lignende.

Det fremgår af ligningslovens § 33 A sidste punktum, i det tilfælde hvor skattepligtig ophører inden for de 6 måneder, så vil reglerne i § 33 A stadig finde anvendelse i det tidsrum, hvor skattepligtig stadig var opretholdt, hvis de resterende betingelser i pkt. 1 stadig var overholdt.

2.2.1 Ophold uden for riget

Det fremgår af ligningslovscirkulæret, CIRK 1996-04-17, at ophold uden for riget i denne situation betyder, uden for Danmark, Færøerne og Grønland. Dette betyder, at inden for riget omfatter færøsk, dansk og grønlandsk luftrum, samt territorialfarvand og kontinentalsokkel. Betydningen af ovenstående har den slutning, at personer som f.eks. arbejder i et af nævnte territoriale farvande, ikke vil blive anset som ophold uden for riget.³⁶

I ligningslovscirkulæret er det klart angivet, hvilke tilfælde denne lempelsesmulighed er tilgængelig for.

*"Fritagelse tilkommer lønmodtagere, der er antaget til eller udstationeret til beskæftigelse i udlandet. Lønmodtagere, der er beskæftiget ved et arbejdssted inden for riget og i medfør af denne ansættelse foretager rejser i udlandet, f.eks. handels- og forretningsrejsende, tilsynsførende, eksportchauffører og lign., er ikke omfattet af"*³⁷

³⁵ Bemærkninger LFF 1975-11-26 nr. 97, Tillæg A

³⁶ Cirk. Nr. 72 af 17 april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.2 Ophold uden for riget

³⁷ Cirk. Nr. 72 af 17 april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.2 Ophold uden for riget

Ud fra denne formulering i ligningslovscirkulæret, så er det tydeligt, at der skal være antaget til el-ler der faktisk er en tale om udstationering før lempelsen vil tilkomme en lønmodtager. Det er samtidig også klart, at rejser til udlandet med mv. ikke er omfattet af lempelsen, når arbejdet har sit udgangspunkt inden for riget.

Ligningslovscirkulæret kommer desuden også ind på, hvilke betingelser der skal være til stede for, at søfolk, nærmere fiskere, har mulighed for at blive omfattet af lempelsen i ligningslovens § 33 A stk. 1, da disse erhverv arbejder under særlige vilkår.

*"På grund af de særlige arbejdsvilkår for søfolk, herunder fiskere, kan disse lønmodtagergrupper normalt kun anses for at have ophold uden for riget, såfremt de uden nogen form for afbrydelse befinder sig uden for riget i mindst 6 måneder. Når de kommer her til landet, må opholdet i udlandet anses for at være afbrudt. Såfremt der derimod er tale om en længerevarende forhyring på et eller flere danske eller udenlandske fartøjer, der har base i udlandet og som ikke anløber dansk havn eller sejler i dansk territorialfarvand, vil den pågældende have mulighed for at afholde ferie m.v. her i landet op til 42 dage, uden at opholdet anses for afbrudt."*³⁸

Det afgørende moment for, at f.eks. fiskere vil være omfattet af bestemmelsen er " ... Såfremt der derimod er tale om en længerevarende forhyring på et eller flere danske eller udenlandske fartøjer, der har base i udlandet ... " ³⁹

Så fiskere vil blive omfattet af lempelsen, hvis der er tale om en situation, hvor der sker en længere ansættelse på et skib, som har base i udlandet, som ikke anløber inden for riget f.eks. en dansk havn eller bevæger sig ind i dansk territorialfarvand. Dette har også den konsekvens, at hvis der ikke er tale om en "længerevarende forhyring"⁴⁰, så vil danske fiskere afbryde deres 6 måneders opholdsperiode i udlandet, såfremt de tager ophold i Danmark.

I situationen, hvor der er tale om en længerevarende ansættelse, så vil det være muligt for fiskere at holde ferie eller lignende i Danmark jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1, 1. pkt.

2.2.2 6 måneders reglen

Efter ligningslovens § 33 A stk. 1, den lønindkomst som oparbejdes, så skal opholdet uden for riget have en varighed af mindst 6 måneder. Denne periode på 6 måneder vil kunne påbegyndes når som helst, så længe det er indenfor et indkomstår.

Opgørelsen af den 6 måneders periode skal opgøres som en månedsregel og ikke en dagsregel i henhold til CIRK-1996-04-17 nr. 72. Højesteret har endvidere også taget stilling til, at opgørelsen af denne 6 måneders periode skal anses som en månedsregel, og ikke en 183 dages regel jf.

SKM2003.405.HR. I den konkrete situation, som Højesteret tog stilling til, omhandlede en periode fra 13 maj til den 11. november 1996. Endvidere fandt Højesteret ikke grundlag, i henhold til ordlyden i ligningslovens § 33 A stk. 1, til at "... rejsedagene i forbindelse med udlandsopholdet begyndelse og afslutning ikke kunne medtages"⁴¹

2.2.3 42 dages reglen

Opholdsperioden på 6 måneder uden for riget kan afbrydes, hvis der er tale om nødvendigt arbejde, ferie eller lignende, som højst må have en varighed på 42 dage. Ved overholdelse af 42

³⁸ Cirk. Nr. 72 af 17 april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.2 Ophold uden for riget

³⁹ Cirk. Nr. 72 af 17 april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.2 Ophold uden for riget

⁴⁰ Cirk. Nr. 72 af 17 april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.2 Ophold uden for riget

⁴¹ SKM2003.405.HR

dages reglen, så vil retten til nedslag ikke forsvinde. Ved opgørelsen af de 42 dage medregnes brudte døgn.⁴²

Det fremgår af forarbejderne til 42 dages reglen, at indførslen kom på baggrund af en tvivl om, hvilken betydning ”sædvanlig ferie og lignende” egentlig havde i praksis, og derfor blev der indsat en fast dagsregel, så både tvivlen blev fjernet fra skattemyndighederne og skatteyderne.⁴³

Er opholdet uden for riget længere end 6 måneder, så vil den tilladte opholdsperiode blive forlænget tilsvarende med forholdet imellem 6 måneder og 42 dage.

42 dages reglen er også blevet behandlet af Højesteret i SKM2003.209HR, hvor Højesterets i deres bemærkninger udtalte:

”Vi finder, at ligningslovens § 33 A, stk. 1, efter ordlyden af og forarbejderne til bestemmelsen må forstås således, at nedsættelse af indkomstkatten er betinget af, at skatteyderens ferieophold m.v. her i riget sammenlagt har en varighed på højst 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders periode”⁴⁴

”Efter ordlyden af ligningslovens § 33 A, stk. 1 er det en betingelse for lempelse, at udlandsopholdet har været på mindst 6 måneder, og at der i forbindelse hermed ved ferie eller lignende er tilbragt i højst 42 dage i Danmark. Efter vores opfattelse indebærer bestemmelsen efter dens baggrund, forarbejder og formål, at der – således som det da også udtrykkeligt er anført i 1982-cirkulæret om beskatning af lønindkomst erhvervet i udlandet – ved udlandsophold, som er længere end 6 måneder, kan tilbringes yderligere et antal feriedage i Danmark svarende til forholdet mellem 6 måneder og 42 dage, altså at der ved et udlandsophold på eksempelvis 11 måneder kan tilbringes 77 ferie i Danmark”⁴⁵

Ud fra Højesterets bemærkninger i SKM2003.206HR, så endte Højesteret ud fra ordlyden i ligningslovens § 33 A stk.1, samt forarbejderne, at en lempelse i lønindkomsten er betinget af, at ferie mv. her i riget højst har en varighed på 42 dage indenfor enhver afsluttet 6-måneders periode. Højesteret henviste ved ovenstående endvidere også til cirkulære nr. 177 af 27 september 1982 om ændring af ligningsloven om beskatning af lønindkomst erhvervet i udlandet, hvor Højesteret efter deres opfattelse, ifølge forarbejderne samt formål med ligningslovens § 33 A stk.1 mente, at der kunne tilbringes yderligere feriedage ud over de 42 dage, så længe forholdet mellem de 6 måneder og 42 dage blev fulgt. Højesteret henviste i denne sammenhæng til 77 feriedage, hvor det var nødvendigt, at der var tale om et udenlandsophold på 11 måneder, for at 77 feriedage kunne være indenfor rammerne af ligningslovens § 33 A stk. 1.

2.2.4 Nødvendigt arbejde

Det fremgår af ligningslovens § 33 A stk. 1, 1 pkt. at nødvendigt arbejde er et godkendt ærinde, som ikke vil afbryde opholdsperioden uden for riget i sammenspil med overholdelsen af 42 dages reglen. Ud af forarbejderne fremgår det, at ”Der må i den forbindelse anlægges en streng vurdering af, hvad der anses for ”nødvendigt arbejde”. Sådan nødvendigt arbejde kan fx bestå i afrapportering, deltagelse i møder eller kurser...”⁴⁶

⁴² Cirk. Nr. 72 af 17 april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.4

⁴³ SKM2003.209.HR jf. almindelige bemærkninger ved lovforslag nr. L 154 af 12 marts 1982

⁴⁴ SKM2003.209.HR

⁴⁵ SKM2003.209.HR

⁴⁶ LFF 1994-11-23 nr. 73, Til nr. 4

Det fremgår yderligere af forarbejderne, at der stilles krav til, at arbejdsopholdet i Danmark skal have relations til det arbejde som er hovedbeskæftigelsen i udlandet. Intentionen må konkluderes at være, at et bijob vil, i Danmark ikke vil kunne blive betegnet som nødvendigt arbejde, og derfor ikke opfylder kravene. I det tilfælde hvor der bliver udført nødvendigt arbejde i Danmark, så vil lønnen for det udførte arbejde i Danmark ikke have ret til lempelse efter reglerne i ligningslovens § 33 A.

2.2.5 Ferie eller lignende

Omfanget af ordene "*ferie eller lignede*" inkluderer alle ophold inden for riget, uanset hvilken årsag. Dette gælder dog ikke erhvervsmæssigt betingede ophold inden for riget. Konsekvensen af dette er, at et ufrivilligt ophold inden for riget, efter 42 dage, pga. af sygdom vil betyde, at retten til at få nedslag vil forsvinde.

Skatterådet tog stilling i et bindende svar i SKM2023.433.SR⁴⁷ til et ferieophold i Spanien, hvor den person, som var fuldskattepligtig til Danmark, arbejdede i Irak. Spørgeren ønskede en bekræftelse på, at spørgeren var berettiget til fuld eksemptionslempelse i den lønindkomst som var optjent i Irak efter ligningslovens § 33 A stk. 1. Spørgerens faktiske omstændigheder var således, at spørgeren arbejdede 28 dage i træk, og efter 28 dage fri, og alt arbejdet kunne kun foregå i Irak. Spørgeren havde et sommerhus i Spanien. Spørgeren ønskede svar på om, det var muligt at opholde sig i Danmark i forhold til ferie, så 42 dages reglen overholdes, og den resterende tid i sommerhuset i Spanien, og stadig være omfattet af lempelsen i ligningslovens § 33 A.

Skatterådet tilsluttede sig Skattestyrelsens indstilling og begrundelse, som bestod af, at Skattestyrelsens opfattelse i henhold til Østre Landsret dom SKM.2023.18.ØLR var, at *"Ferie eller lignende afholdt i udlandet, kan derfor forsat medregnes i 6-måneders perioden, når personen i øvrigt opfylder betingelserne for at anvende ligningslovens § 33 A."*⁴⁸

Så spørgerens faktiske omstændigheder blev af Skattestyrelsen anset som om, at der ikke var tvivl om, at spørgers Irak-ophold var arbejdsgiverbetinget.

Spørgerens spørgsmål var: "Det ønskes bekræftet, at spørger er berettiget til fuld eksemptionslempelse på sin lønindkomst optjent i Irak efter ligningslovens § 33 A?"⁴⁹

Svaret på spørgerens spørgsmål fra Skattestyrelsens side, var ja, og som tidligere nævnt, så tilsluttede Skatterådets sig Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Spørgeren havde altså mulighed for at holde ferie eller lignede i Danmark, så længe 42 dages reglen var opretholdt, og herefter havde spørgeren mulighed for at opholde sig i sit sommerhus i Spanien, når spørgeren havde fri fra sit arbejde i Irak.

⁴⁷ SKM2023.433 SR

⁴⁸ SKM2023.433.SR

⁴⁹ SKM2023.433.SR

2.2.6 SKM.2023.18.ØLR

Østrelandsret dom SKM.2023.18.ØLR⁵⁰ som har behandlet anvendelsesområdet af ligningslovens § 33 A, og hvilke betingelser der skal være opfyldt for at få adgangen til at kunne anvende lempelsesmulighederne i denne bestemmelse, har fået en ny betingelse for opfyldelsen af ligningslovens § 33 A.

I Østrelandsrets afsagte dom fra 6. december 2022 som omhandlede en dansk pilot som ikke blev berettiget til lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A via sit arbejde som pilot udført ved et dansk luftfartsselskab, uagtet piloten opfyldte betingelsen angående et udlandsophold på over 6 måneder.

Landsretten kom frem til, at det faktum, at pilotens udlandsophold ikke havde haft en relations til arbejdsgiverens forhold, og derfor fandt landsretten, at en fuldskattepligtig person som med egen drift og ingen forbindelse til personens arbejde havde truffet beslutning om at bosætte sig i udlandet, så falder situationen uden for ligningslovens § 33 A anvendelsesområde. Landsretten præciserende nærmere, at situationen faldt uden for ordlyden samt formålet med indførslen af ligningslovens § 33 A.

Konklusionen på baggrund af SKM.2023.18.ØLR, må udledes til at være, at der er kommet endnu en betingelse for anvendelse af ligningslovens § 33 A netop, at det arbejde som bliver udført i udlandet, det skal have en forretningsmæssig begrundelse før ligningslovens § 33 A kan anvendes. Dette ses samtidig i en afgørelse fra Skatterådet SKM2023.286.SR, hvor en person flyttede til Portugal, men ikke på baggrund af en forretningsmæssig årsag, og derfor kunne ligningslovens § 33 A ikke finde anvendelse på personens optjente lønindkomst.⁵¹

På baggrund af SKM.2023.18.ØLR kom de danske skattemyndigheder med et styresignal, hvor de danske skattemyndigheder kom med deres tolkning af rækkevidden af SKM.2023.18.ØLR i styresignalet SKM2023.519.SKTST, som også indeholder en række situationer, hvor det præsenteres, hvordan de danske skattemyndigheder ser forskellige forhold som har relations til den praksisændring efter Østre Landsret dom.

2.3 Ligningsloven § 33 A stk. 3

Det fremgår af ordlyden i ligningslovens § 33 A stk. 3, at der i tilfælde af, at der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst som tildeler Danmark beskatningsretten på lønindkomsten får den betydning, at der kun gives halv lempelse på det beløb som forholdsmæssigt falder på lønindkomsten fra udlandet. Anvendelsen af ligningslovens § 33 A stk.3 er betinget af betingelserne i ligningslovens § 33 A stk.1 er opfyldt, og en dobbeltbeskatningsoverenskomst tildeler Danmark beskatningsretten.⁵²

Ligningslovens § 33 A stk. 3 blev vedtaget i samme ombæring som stk. 1, og fik virkning fra 1976, dog havde stk.3 en anden ordlyd, da den blev indført.

*"Stk. 1 gælder ikke, i det omfang en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt beskatningsretten til den pågældende lønindkomst."*⁵³

⁵⁰ SKM2023.18.ØLR

⁵¹ SKM2023.286.SR

⁵² Cirk. Nr. 72 af 17 april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.9

⁵³ Lov nr. 649 af 19 december 1975 § 1 stk. 2

Efter den daværende ordlyd, så lempede Danmark ikke beskatningen for den forholdsmæssige indkomst som kom fra udlandet. I henhold til forarbejderne til ligningslovens § 33 A stk. 3, så var indførslen af stk. 3 begrundet i at forhindre lønindkomst i visse situationer ikke vil blive beskattet, hvis kildelandet gav afkald på beskatningen⁵⁴

I 1995 kom ændringen af ligningslovens § 33 A stk. 3, hvor bestemmelsen blev ændret til den nuværende regel, hvor der kan ske halv lempelse for den lønindkomst som forholdsmæssig falder på den udenlandske indkomst.⁵⁵

Det fremgår af bemærkninger til lovforslaget

*"Formålet med reglen er at imødegå kritik fra aftalepartnere (og eventuelt også tredjelande) der kunne bebrejde Danmark for ikke at udnytte beskatningsretten, med henblik på at give private danske arbejdsgivere en konkurrencefordel i forhold til udenlandske arbejdsgivere"*⁵⁶

Ud fra ovenstående bemærkning fra lovforslaget, ved ændring af stk.3, så er det tydeligt, at ændringen har været begrundet i at imødegå eventuel udefrakommende kritik.

Det fremgår af ligningslovens § 33 A stk. 3, at "Har en dobbeltbeskatningsoverenskomst for en person, der ikke er udsendt af den danske stat eller en anden offentlig myndighed, tillagt Danmark beskatningsretten..."⁵⁷

Det fremgår af stk. 3, at tilstedeværelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvor Danmark er tillagt beskatning, skal være til stede før stk. 3 har virkning.

Det er dog blevet fastlagt i TfS 1997,364, at brugen af ligningslovens § 33 A stk. 3 ikke forudsætter en faktisk dobbeltbeskatningssituation.

2.4 Lempelsesformer

Ved brugen af ligningslovens § 33 A, som tidligere nævnt er en intern dansk lempelsesregel, så skal det afklares, hvilke former for lempelse der anvendes i praksis på den lønindkomst som er omfattet af ligningslovens § 33 A og dobbeltbeskatningsoverenskomster. Helt overordnet så vil følgende afsnit behandle lempelsesmetoderne, credit og eksemption, med undtagelse af matching credit, samt hvordan disse er repræsenteret i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Den subsidiære beskatningsret vil også blive behandlet her, da den subsidiære beskatningsret kan have betydning for om der i praksis sker halv eller fuld lempelse. Hovedvægten i dette afsnit vil blive placeret i eksemptionslempelse, da det er den som er central i forhold til ligningslovens § 33 A.

Baggrunden for gennemgangen af lempelsesmuligheder skal ses i lyset af, at der kan være stor forskel på, hvilken lempelse der kan anvendes. I dette speciale vil hovedfokusset angående lempelsesmuligheder være den lempelse i ligningslovens § 33 A, samt lempelse mulighederne i OECD's modeloverenskomst. Vigtigheden bag beskrivelsen af de enkelte lempelsesmetoder skal findes i, at de omhandlede lempelsesmuligheder i denne specieleafhandling kan have betydning for det samlede beskatningsniveau på tværs af landegrænser.

⁵⁴ LFF 1975-11-26 nr. 97, Tillæg A,

⁵⁵ Lov nr. 1115 af 21 december 1994

⁵⁶ Bemærkninger til lovforslag L 73 af 23 november 1994

⁵⁷ LBKG 2023-01-13 nr. 42, Ligningsloven

2.4.1 Credit

Lempelse efter credit-metoden kan enten ske ved almindelig credit eller fuld credit. Ved Almindelig credit vil der ske en lempelse fra domicillandets side for den skat som er blevet lagt i kildelandet. Ved fuld credit-metoden vil domicillandet give en fuld lempelse for det beløb som er betalt, som er muligt at beskatte i kildelandet.⁵⁸⁵⁹⁶⁰

2.4.2 Eksempation

Lempelsesmetoden eksempation findes i to former, fuld eksempation og eksempation med progressionsforbehold. Denne lempelseform er den lempelse som er mulig efter ligningslovens § 33 A stk. 1. Ved eksempation lempelse giver domicillandet helt afkald på beskatningen. Dette afkald fra domicillandet sker uanset hvor meget kildelandet vælger at beskatte indkomsten. I tilfælde af at kildelandet ikke beskatter indkomsten, så vil situationen være en dobbelt ikke-beskatning situation⁶¹ Dette er dog løst i nogle dobbeltbeskatningsoverenskomster ved subsidær beskatningsret, som vil blive behandlet senere.

Ved fuld eksempation, så vil hele indkomsten fra kildelandet ikke indgå i skatteberegningen og indkomstopgørelsen i domicillandet.⁶² Det er anderledes med eksempation med progressionsforbehold, da domicillandet her vil medregne indkomsten fra kildelandet i den samlet skatteberegning, så det er muligt at kunne progressiv beskatte anden indkommende indkomst. Denne form for progressionsvirkning i beskatningen er til stede i den danske skattelovgivning. Progressionsforbeholdet er også med til at forhindre, at det ikke er muligt at undgå den progressive beskatning i domicillandet, ved f.eks. at flytte indkomst til andre lande.⁶³⁶⁴

Eksempation med progressionsforbehold kan enten opgøres efter to metoder, gammel eller ny metode. Begge metoder vil i de fleste tilfælde medføre den samme lempelse. Metodevalget kan have betydning i de tilfælde, hvor størrelsen af den skattepligtige indkomst har betydning for beregningen af f.eks. sociale ydelser. Valget mellem den nye eller gamle metode vil ikke blive behandlet yderligere i dette speciale⁶⁵⁶⁶

Eksempationslempelsen fremgår også af OECD modeloverenskomst art. 23 A. Gennemgangen af hvad OECD modeloverenskomst er for en størrelse vil blive gennemgået senere. Eksempationslempelsen i OECD modeloverenskomst er eksempation med progressionsforbehold.⁶⁷

⁵⁸ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s.111-114

⁵⁹ Aage Michelsen m.fl. International Skatteret, 4 Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2017, s.49

⁶⁰ Den juridiske vejledning, C.F.8.2.2.23.3, 2024-01.

⁶¹ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s.111

⁶² Aage Michelsen m.fl. International Skatteret, 4 Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2017, s. 303

⁶³ Aage Michelsen m.fl. International Skatteret, 4 Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2017, s. 303

⁶⁴ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s. 111+112

⁶⁵ Aage Michelsen m.fl. International Skatteret, 4 Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2017, s. 304-305

⁶⁶ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s. 111+112

⁶⁷ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s 112

Beregningen af eksemptionslempelse med progressionsforbehold tager udgangspunkt i lempelsesbrøken. Lempelsesbrøken har et udgangspunkt i at danne det maksimale nedslag, der kan ske i den danske skat, når Danmark i denne specieleafhandling skal anses som domicilland.⁶⁸

Lempelsesbrøken ser således ud: (Dansk skat x lempelsesberettiget indkomst) / (Globalindkomst). For at progressionsforbeholdet i lempelsen kan finde sted, så er det nødvendigt at tage forbehold for at lempelse af fysiske personer skal ske ud fra de enkelte angivne skatter i den danske personskattelovgivning, hvor der f.eks. kan nævnes kommunale skatter.⁶⁹

2.5 Subsidiær beskatningsret

Ved brugen af dobbeltbeskatningsoverenskomster kan der være tilfælde, hvor essensen med en dobbeltbeskatningsoverenskomst er at undgå dobbeltbeskatning, får den modsatte effekt, og tilfældet bliver en situation, hvor der hverken sker beskatning i domicil-eller kildelandet. Denne situation opstår, når domicillandets intern retlige regler ikke giver mulighed for beskatning, men den givne dobbeltbeskatningsoverenskomst giver domicillandet retten til beskatning. I henhold til den gyldne regel, så skal der være intern hjemmel for at kunne beskatte. Dette kan undgås ved en tilføjelse af en subsidiær beskatningsret i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Den praktiske betydning af en subsidiær beskatningsret er, at domicillandet alligevel kan beskatte en indkomst, uagtet den manglende mulighed i intern ret. Dette kræver dog i samme ombæring, at kildelandet ikke udnytter retten til beskatning. Denne subsidiær beskatningsret er indsat i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande.⁷⁰⁷¹ Den manglende tilstedeværelse af en subsidiær beskatningsret, betyder grundlæggende, at domicillandet ikke vil kunne beskatte, hvis kildelandet undlader i ovenstående situation.

2.6 Delkonklusion

Indførslen af Ligningslovens § 33 A fik virkning i indkomståret 1976 med baggrund i, at de danske arbejdsgivere ville få en konkurrencefordel, samt hensyn til den enkelte skattepligtige person. Ligningslovens § 33 A giver en fuld skattepligtig person til Danmark mulighed for at få fuld lempelse i personens lønindkomst optjent i udlandet, hvis betingelserne i bestemmelsen er opfyldt. For at kunne blive omfattet af ligningslovens § 33 A stk.1, så fremgår betingelserne direkte af ordlyden af bestemmelsen *"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"*⁷²

Ved indførslen af ligningslovens § 33 A, så indeholdte ligningslovens § 33 A samtidig stk.3, som først i 1995 fik den nuværende ordlyd, som efter dens ordlyd har den effekt, at der kun gives halv lempelse, hvis der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst som tildeler Danmark retten til beskatning.

⁶⁸ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s. 108-109

⁶⁹ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s. 108-109

⁷⁰ Aage Michelsen m.fl. International Skatteret, 4 Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2017, s. 308-309

⁷¹ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s. 98-99

⁷² LBKG 2023-01-13 nr. 42, Ligningsloven § 33 A stk. 1

Den lempelsesmetode som anvendes i ligningslovens § 33 A, er eksemptionslempelse med progressionsforbehold. Eksemptionslempelse med progressionsforbehold, tager forbehold for den progressionsbeskatning som er i det danske beskatningssystem. Den oparbejdet Indkomst fra kildelandet vil indgå i den samlet skatteberegning, så det er muligt at kunne progressiv beskatte anden indkomst.

I situationer, hvor der sker en dobbelt-ikke beskatning, så kan en indførsel af en subsidær beskatningsret i den givne dobbeltbeskatningsoverenskomst modvirke denne dobbelt-ikke beskatning. Den subsidære beskatningsret kan tildele domicillandet retten til beskatning alligevel, hvis de interne regler i domicillandet ikke beskatter, så er den subsidære beskatningsret en mulighed for at domicillandet alligevel har beskatningsretten. Dette er dog endvidere betinget af kildelandet ikke udnytter retten til beskatning, hvor der ikke er sket en fejl eller en given bundgrænse.

3. Dobbeltbeskatningsoverenskomster

I dette afsnit vil der være en overordnet gennemgang, hvad en dobbeltbeskatningsoverenskomst er, hvorfor de er vigtige, hvilken betydning en dobbeltbeskatningsoverenskomst har, anvendelsesområde samt fortolkning med mv. af disse. Der vil blive taget udgangspunkt i OECD modeloverenskomst, da gennemgangen af alle dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke egner sig specialets størrelse. OECD's modeloverenskomst er også den mest anvendte modeloverenskomst internationalt set. Det samme gælder for de dobbeltbeskatningsoverenskomster som Danmark har indgået, så er det som udgangspunkt OECD's modeloverenskomst, der vil blive taget udgangspunkt i.⁷³

3.1 Baggrund bag en dobbeltbeskatningsoverenskomst

Formålet med indgåelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst er at eliminere de problemer, som opstår, når der sker en dobbeltbeskatning af denne samme type indkomst. En dobbeltbeskatning kan have en skadelig effekt, når der sker udveksling af varer og ydelser på tværs af landegrænser, og derfor kan en dobbeltbeskatningsoverenskomst komme nogle af udfordringerne til livs. En dobbeltbeskatningsoverenskomst har også til formål at komme skatteunddragelse samt skatteundgåelse til livs, da disse overenskomster fordeler beskatningsretten mellem de aftalte parter.⁷⁴

3.2 Anvendelsesområdet

Anvendelsesområdet ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst er helt centralt i denne afhandling, da betydningen af ligningslovens § 33 A stk.3 afhænger af, hvorvidt Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst, med et givet land, tildeler eller fralægger sig retten til beskatning.

Ved tage udgangspunktet i OECD's modeloverenskomst, så indeholder modeloverenskomsten en række artikler som beskriver anvendelsesområdet af denne overenskomst.

3.3 Omfattede personer

I henhold til art. 1 i OECD's modeloverenskomst, så finder overenskomsten anvendelse på personer som er hjemmehørende i en eller begge kontraherende stater. Dette betyder, at personer som er

⁷³ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s. 49-49

⁷⁴ Peter Koerver Schmidt m.fl., International skatteret – i et dansk perspektiv, 2. udgave, Hans Reitzels Forlag, s. 22-23

begrænset skattepligtige i en eller begge kontraherende stater ikke er omfattet af overenskomsten anvendelsesområde.⁷⁵⁷⁶

3.4 Omfattede skatter

Modeloverenskomsten art. 2 beskriver hvilke former for skatter som er omfattet af modeloverenskomsten. Der er en lang række oplyst skatter som er omfattet, hvor der nævnes, indkomst- og formueskatter mf. ” ... skatter af det samlede beløb af gager eller lønninger udbetalt af foretagender ... ”⁷⁷

Ud fra ovenstående i art. 2, så er det relevant at påpege, løn indgår i art.2 som omfattet skatter som modeloverenskomsten regulerer. Lønindkomst er selvstændigt reguleret i modeloverenskomsten art. 15 som vil blive gennemgået senere.

OECD's modeloverenskomst indeholder ikke et geografisk område, hvor overenskomsten finder anvendelse. Dette kan dog sagtens indgå i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som tilfældet er med den dobbeltbeskatningsoverenskomst som er indgået mellem de nordiske lande.⁷⁸ Det specielle ved overenskomsten mellem de nordiske lande er, at det er en multilateral aftale som er indgået med mere end to parter, som tidligere nævnt er mellem en række af de nordiske lande.

OECD's modeloverenskomst oplister i art 3, hvordan de enkelte begreber i overenskomsten skal fortolkes, og det er her, hvor landene aftaler, hvordan fortolkningen af begreber i den indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst skal antydes.⁷⁹

3.5 Domiciland- kildeland

Ved gennemgangen af forståelsen af domiciland og kildeland som optræder i OECD's modeloverenskomst, så vil betingelser vedrørende art. 4 stk. 2 litra a – d, fast bolig til rådighed mv., ikke gennemgås nærmere end blot at fremføre, at der opstillet en række momenter til at afgøre, hvilken stat som er domicilland i en given situation.

3.5.1 Domicilland

Ud fra ovenstående, så er det tidligere fremhævet, at anvendelsesområdet ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som tager udgangspunkt i OECD's, kun finder anvendelse ved de personer som minimum er hjemmehørende i en af staterne, hvor overenskomsten er aftalt og trådt i kraft. Det er nødvendigt at klarlægge, hvilken af aftaleparterne som er domicilland, og henføres i henhold til OECD's modeloverenskomst til, hvor en omfattet person er hjemmehørende. Afgørelsen af hvilket land som vil blive betegnet som domicilland i henhold til overenskomsten tager udgangspunkt i landenes interne regler for, hvad der kræves for at være hjemmehørende i det givne land. Det har den praktiske betydning, at hvis personen i henhold til de interne regler i Danmark anses som ubegrænset skattepligtig til Danmark, og ikke bliver anset som hjemmehørende i den kontraherende stat, så vil Danmark i den givne situation være domicillandet.⁸⁰

⁷⁵ OECD modeloverenskomst 2017

⁷⁶ Aage Michelsen m.fl. International Skatteret, 4 Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2017, s. 100

⁷⁷ OECD modeloverenskomst 2017, art. 2 stk. 2

⁷⁸ Aage Michelsen m.fl. International Skatteret, 4 Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2017, s. 106

⁷⁹ Aage Michelsen m.fl. International Skatteret, 4. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2017, s. 107

⁸⁰ OECD modeloverenskomst 2017, art. 4 stk. 1

I tilfælde af, at begge stater i overenskomsten i henhold til deres interne regler anser personen som hjemmehørende i hver deres stat, så er spørgsmålet om, hvilket land der er domicillandet afklaret i art. 4 stk.2, litra a – d. Afgørelsesmomenter er opbygget efter, at litra a først gennemgås, og hvis der ikke er opnået et resultat, så bevæges der videre ned i art. 4 indtil placeringen af domicilland er afgjort.

3.5.2 Kildeland

Den samme gennemgang af, hvordan man definerer begrebet kildeland i OECD's modeloverenskomst findes ikke i samme grad beskrevet, da der ikke direkte i modeloverenskomsten er opstillet, hvordan et kildeland i henhold til overenskomsten skal forstås. Forståelsen af begrebet kildeland vil kunne opnås ved gennemgang af tidligere praksis, samt har de danske myndigheder igennem den juridiske vejledning udlagt deres forståelse af begrebet kildeland i forhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Definitionen af kildeland vil blive forsøgt defineret ud fra retspraksis, og denne definition vil blive behandlet senere i specialet, da definitionen er afgørende ved specialets problemstilling angående anvendelsesområdet af dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til ligningslovens § 33 A stk. 3.

3.6 OECD's modeloverenskomst art. 15 – Lønindkomst

OECD's modeloverenskomst art. 15 behandler beskatningsretten vedrørende indkomst fra ansættelsesforhold. Artikel 15 i overenskomsten kan anses som en opsamlingsbestemmelse i henhold til de efterfølgende art. 16,17,18 og 19, da disse artikler i praksis skal gennemgås i første omgang, hvor artikel 15 skal ses som opsamlingsbestemmelsen for lønindtægter.

Artikel 15 i OECD's modeloverenskomst har afgørende betydning for brugen af ligningslovens § 33 A, da som tidligere nævnt, at fordelingen af beskatningen vedrørende lønindkomst forsøgs at blive løst i artikel 15.

I henhold til art. 15 stk. 1 så er det fastsat efter OECD's modeloverenskomst, at beskatning af indkomst i et ansættelsesforhold, vil ske i den stat, hvor det tilhørende forbundne arbejde er blevet udført.⁸¹ Det fremgår af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 15 - 2,2, at betingelsen for at kildelandet har retten til beskatning, så skal "*... gage, løn og andet lignede vederlag hidrører fra arbejde udført i denne stat*" det efter OECD's kommentarer nødvendigt, at indkomsten stammer fra arbejde i kildelandet. Det er yderligere præciseret, at udførelsen af arbejdet skal have fysisk tilstedeværelse i kildelandet. Dette medfører i praksis, at resultaterne af et givent arbejde i kildelandet ikke kan henføres til domicillandet og skabe ret til beskatning ved domicillandet på baggrund af selve resultaterne.⁸² Det har endvidere ingen betydning, hvornår betalingen for det udførte arbejde sker, så længe arbejdet er udført i kildelandet.⁸³

⁸¹ Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017, art. 15 stk. 1

⁸² Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017, art. 15 – 1

⁸³ Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017, art. 15 – 2.4

Betydningen af "gage, løn og andet lignende vederlag" er samtidig af medlemslandene blevet defineret i kommentarerne til også at bestå af personalegoder, anvendelse af bolig og bil mv.⁸⁴ Der er altså tale om større variation af vederlag ved brugen af "gage, løn og andet vederlag."

OECD's modeloverenskomst 2017 art. 15 stk. 2 har følgende ordlyd⁸⁵

"Uanset bestemmelserne i stk. 1 kan vederlag, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, erhverver fra ansættelsesforhold i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den førstnævnte stat, såfremt:

- a) modtageren opholder sig i den anden stat i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i en 12-månedersperiode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår, og*
- b) vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den anden stat, og*
- c) vederlaget ikke udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i den anden stat."*

Art. 15 stk. 2 består af en generel undtagelse til stk. 1. Undtagelsen i stk. 2 omfatter fysiske personer, som i et ansættelsesforhold udfører tjenesteydelser i sådan grad, at disse ikke kan blive omfattet af art. 16, 17, 18 og 19.

Det fremgår af art. 15 stk. 3 *"Uanset de foranstående bestemmelser i denne artikel kan vederlag erhvervet af en person hjemmehørende i en kontraherende stat for arbejde udført som besætningsmedlem på et skib eller et luftfartøj i international trafik, medmindre det sker om bord på et skib eller luftfartøj, der udelukkende benyttes til transport i den anden kontraherende stat, alene beskattes i den førstnævnte stat"*⁸⁶, at art. 15 stk. 3 kan have virkning uagtet, hvordan stk. 1 og 2 ordlyd er.

Art. 15 stk. 3 omfatter vederlag som er optjent på skibe og luftfartøjer af besætningsmedlemmer, som bliver benyttet i international trafik. For at kunne afgøre, hvordan OECD's lande definerer international trafik, så indeholder OECD's modeloverenskomst 2017 art. 3 stk. 1 (e), hvordan international trafik skal fortolkes i henhold til OECD's modeloverenskomst 2017.⁸⁷

OECD's modeloverenskomst 2017 - art. 3 stk. 1 (e)⁸⁸

"Udtrykket international trafik betyder enhver transport med et skib eller luftfartøj, undtagen når skibet eller luftfartøjet udelukkende er i rute mellem steder i en kontraherende stat, og foretagendet, der anvender skibet eller luftfartøjet, ikke er hjemmehørende i den pågældende stat"

Der er altså ikke tale om international trafik, hvis transporten kun er i den anden kontraherende stat, som ikke er den hjemmehørende stat. Dette betyder endvidere, at det kun er domicillandet som er tillagt beskatningsretten ved den indkomst som er optjent i international trafik i henhold til art. 3 stk. 1 (e), art. 15 stk. 3., da opfyldelsen af definitionen International trafik vil medføre virkning af art. 15 stk. 3. Det vil desuden heller ikke påvirke, at transport sker uden for landet, så længe skibs-og luftfartøjet ikke stopper under vejs i andre havne.⁸⁹

Definitionen af international trafik i OECD's modeloverenskomst er bevidst meget bredt defineret, fordi hensigten med definitionen har været at bevare retten til beskatningen et sted.⁹⁰ Det fremgår

⁸⁴ Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017, art. 15 – 2.1

⁸⁵ OECD's modeloverenskomst 2017

⁸⁶ OECD's modeloverenskomst 2017

⁸⁷ Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017, art. 3 – punkt. 5

⁸⁸ OECD's modeloverenskomst 2017

⁸⁹ Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017, art. 3 – punkt 6.4

⁹⁰ Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017, art. 3 – punkt 6

også af kommentarerne til art. 3, at der er visse lande som ser definitionen "international trafik", som transport af passagerer og gods.⁹¹

En person som er fuldskattepligtig til Danmark som arbejder på skib eller et luftfartøj, så er det afgørende om det sker i international trafik, da dette kan have betydning for om Danmark har beskatningsretten til den oparbejdede lønindkomst. Hvis det konstateres, at der ikke er tale om international trafik, så vil retten til beskatning igen blive omfattet af stk. 1 og stk. 2.⁹²

Definitionen af international trafik har Højesteret endvidere også taget stilling til i SKM2018.60.HR. SKM2018.60.HR omhandlede en person, som var fuld skattepligtig til Danmark, som havde arbejdet på et norsk registreret skib udenfor Angolas kyst, som ikke var berettiget til lempelse af indkomstskat i Danmark ud fra den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det afgørende i Højesteretsdom var om skibet skulle anses som værende i international trafik eller ej, da det var afgørende for om det var art. 15 stk. 1 eller stk. 3 som skulle anvendes i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Personens påstand overfor de danske skattemyndigheder var, at der var tale om international trafik, hvor de danske skattemyndigheder ikke anså det som international trafik, da skibet i perioden kun havde lagt til i havn samt været til stede i Angolas farvand. Eftersom den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er udarbejdet ud fra OECD's modeloverenskomst, så fastslog Højesteret, at det netop var OECD's modeloverenskomst definition af international trafik det skulle fortolkes ud fra.⁹³

Højesteret fastslog, at der ikke var tale om international trafik, da Højesteret lagde vægt på, at opfyldelse af definitionen af international trafik, at det krævede, at der blev transporteret enten gods eller personer mellem pladser. Efterfølgende dragende Højesteret den konklusion, at skibets hovederhverv ikke var at transportere enten gods eller personer mellem pladser, så kunne det ikke defineres som international trafik. Højesteretsdom i SKM2018.60.HR viste endvidere, at Danmark i henhold til kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2017 art. 3 nr. 6.3, er et af de lande, hvor international trafik anses som transport af gods eller personer mellem pladser.⁹⁴

3.7 OECD's modeloverenskomst art. 21- Andre indkomster

Betydningen af artikel 21 i modeloverenskomsten kan konkluderes til at være ret afgørende i forhold til selve anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster, da art. 21 behandler beskatningsretten til indkomster som ikke indgår andet sted i overenskomsten. Art. 21 stk. 1 fastslår, at det udelukkende er personens domicilland som har retten til beskatning. Dette udgangspunkt i art. 21 vil kun kunne ændres, hvis det er nævnt i andre artikler i OECD's modeloverenskomst. Det fremgår også af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 21, at art. 21 sørger for, at en persons indkomst fra et givent land, ikke kan beskattes, hvis der ikke er tale om enten domicillandet eller kildelandet. Anvendelsen af art. 21 vil blive relevant i en situation, hvor der er en indkomst fra et tredjeland til en fuldskattepligtig i Danmark, men som samtidig også i henhold til

⁹¹ Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017, art. 3 – punkt 6.3

⁹² Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017, art. 15 – punkt 9.2

⁹³ SKM2018.60HR, jf. forarbejder til Lov nr. 190 af 12. marts 1997

⁹⁴ Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017, art. 3 – punkt 6.3

interne regler i et givet land også er fuldskattepligtig. I denne situation skal det afgøres mellem de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvem der er domicilland.⁹⁵

Ud fra kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2017 art. 21, så må det antages, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som tager udgangspunkt i modeloverenskomsten, så må disse altid finde anvendelse, ud fra det faktum, at hvis art. 21 ikke indgik i modeloverenskomsten, så vil det være muligt for lande, som ikke enten er domicil-eller kildeland efter overenskomsten, have mulighed for at beskatte indkomster, som de reelt i henhold til overenskomsten ikke skulle have haft mulighed for at beskatte.

3.8 Geografiske anvendelsesområdet i dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Efter gennemgangen af ovenstående afsnit, hvordan dobbeltbeskatningsoverenskomster bliver beskyttet imod tredje parter, som ønsker at blive tillagt beskatningsretten, udover domicillandet og kildelandet, så er der artikler i dobbeltbeskatningsoverenskomster som kan være omfattet forskellige geografiske anvendelsesområder. Udgangspunktet er, at anvendelsesområdet er begrænset til aftaleparternes områder. Der er artikler som er geografisk afgrænset i det omfang, at disse omhandler indkomst som er bundet til et lands område. Her kunne nævnes den indkomst der er forbundet med fast ejendom. Et eksempel, hvor en artikel ikke er begrænset af aftaleparternes område, er art. 15 stk.3 som omhandler international trafik, hvor beskatningsretten er tildelt domicillandet. Artikel 15 i OECD's modeloverenskomst har ud fra ovenstående ikke et begrænset anvendelsesområde, og derved kunne anses som at have et globalt anvendelsesområde.⁹⁶

Forskellen i anvendelsesområdet af den enkelte artikel kan have baggrund i, hvilken indkomsttype der er tale om. Det kan f.eks. ses i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande i art. 3, at det er muligt landene imellem at udtage bestemte områder på landenes territorium, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke skal gælde. Det er endvidere også den modsatte mulighed, hvor anvendelsesområdet ved artikler er større pga. der er tale om en anden type af indkomst.⁹⁷

3.9 Delkonklusion

Dobbeltbeskatningsoverenskomsters anvendelsesområde har sin umiddelbare placering i art. 1 og art. 2 i de givne overenskomster. I OECD's modeloverenskomst art. 1 og art. 2 behandles, hvilke personer og omfattede skatter som den givne dobbeltbeskatningsoverenskomst kan omfatte. Ved anvendelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så skal det også afklares, hvilken af aftaleparterne som skal anses som domicilland. Dette afklares i art. 4, hvor domicillandet bliver tildelt igennem landenes interne regler, hvor person er fuldskattepligtig i henhold til art. 4 stk. 1. I tilfælde af, at begge aftaleparter anser en person som hjemmehørende efter landenes respektive interne regler, så løses dette i art. 4 stk. 2, hvor dobbeltdomicil problemstillingen løses igennem en række skridt som blandt andet omhandler, om der er fast bolig til rådighed mv.

⁹⁵ Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017, art 21 – punkt 1-3

⁹⁶ Ekkehart Reimer m.fl., Klaus Vogel Double Taxation Conventions, Fifth edition, volume 2, Wolters Kluwer 2022, s.2421-2426

⁹⁷ Ekkehart Reimer m.fl., Klaus Vogel Double Taxation Conventions, Fifth edition, volume 2, Wolters Kluwer 2022, s. 2427-2428

Art. 15 i OECD's modeloverenskomst fordeler retten til beskatning ved lønindkomst, og denne artikel har afgørende betydning for specialets problemstilling. Det fremgår af art. 15 stk. 1, at domicillandet har retten til beskatning, hvis arbejdet ikke er udført i det andet land. Beskatningsretten til domicillandet vil forsat være til stede, hvis det udførte arbejdet i det andet land, ikke overstiger 183 dage, og der ikke sker betaling fra en arbejdsgiver eller et fast driftssted i dette land i henhold til art. 15 stk. 2.

I OECD's modeloverenskomst art. 15 stk. 3 er fordelingen af beskatningsretten i international trafik placeret. Udgangspunktet i stk. 3 er, at domicillandet har retten til beskatning. Begrebet international trafik blev også fastlagt i Højesteret i SKM2018.60HR, hvor Højesteret fastslog, at for at kunne konstatere, at der var tale om international trafik, så er det nødvendigt, at der sker transport af gods eller personer mellem pladser. Konstateringen af international trafik får i dette speciale en betydning, da det netop berører arbejdet i internationalt farvand.

Inddragelsen af OECD's modeloverenskomst art. 21 har baggrund i, at art. 21 sørger for, at det udelukkende er domicillandet eller kildelandet som har retten til beskatning. Art. 21 sørger i sin enkelthed for, at tredjeparter ikke kan påberåbe sig beskatningsretten.

I spørgsmålet om det geografiske anvendelsesområde af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så må det udledes, at der er en række artikler i dobbeltbeskatningsoverenskomster som i en eller anden form altid er gældende. Det må antages, at det er op til den enkelte artikel i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, ved f.eks. art. 21 i OECD's modeloverenskomst afskærer tredje parter for at få i retten til beskatning. Det er dog med den forudsætning om, at indholdet af art. 1 og art. 2 er taget i betragtning og indfriet. Endvidere så er det præsenteret, at de enkelte artikler kan have forskellige geografiske anvendelsesområder, f.eks. at indkomst fra fast ejendom, da fast ejendom ikke umiddelbart er flytbar, så dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan være begrænset til aftaleparternes regulerede områder. I den modsatte ende er det konstateret, art. 15 anvendes globalt, f.eks. ved international trafik i art. 15 stk. 3.

4. Definitionen af kildeland

Det er tidligere konkluderet, at definitionen af, hvad der skal forstås ved domicilland er afklaret i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, samt art. 3 i modeloverenskomsten. Det samme er ikke gældende for definitionen kildeland som tidligere nævnt, så skal dette indeværende afsnit ses i den kontekst, at kildeland forsøgs defineret ud fra retspraksis i relation til lempelse af indkomstbeskatningen på lønindkomst, hvor det vil forsøgs klarlagt, hvordan anvendelse af kildeland er anvendt i praksis. Hovedfokuset i nedenstående domme og afgørelser tager enten udgangspunkt i lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomster eller lempelse efter ligningslovens § 33 A.

4.1 TfS 1997,364

Østre Landsretsdommen TfS.1997,364 vedrørte en dansk fuldskattepligtig person som havde arbejdet i en række asiatiske lande, med en hollandsk arbejdsgiver, i en årrække fra 1984-1990. Personen opfyldte kravene til lempelse af ligningslovens § 33 A stk. 1, og derfor skulle Østre Landsret tage stilling om Danmark var tillagt retten til beskatning i de gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster som var indgået med de lande, hvor arbejdet var udført.

I henhold til problemstillingen vedrørende definitionen af kildeland, så kom Landsretten frem til, at vurderingen om der kunne ske fuld eller halv lempelse efter ligningslovens § 33 A stk. 1 eller 3, så skulle der kigges på de dobbeltbeskatningsoverenskomster for de lande, hvor arbejdet var udført i.

Ud fra TfS 1997,364, så konkluderede Østre Landsret, at det var dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet som skulle anvendes.

4.2 SKM.2018.60HR

Højesteretsdommen SKM.2018.60HR omhandlede lempelse efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomstens regler, og ikke lempelse efter ligningslovens § 33 A.

Højesteretsdommen vedrørte helt overordnet det spørgsmål, om der er tale om "international trafik" i en given situation, hvor en fuldskattepligtig person til Danmark arbejder på et norsk registreret skib ud fra Y1-lands kyst. Personens oparbejdet indkomst på skibet blev af de norske skattemyndigheder anset til at skulle indgå i personens selvangivelse, dog havde Norge en intern lempelsesregel, som gjorde, at det ikke blev beskattet i Norge.

Højesteret stadfæstede Landsrettens dom, at der ikke var tale om international trafik, og derfor kunne art. 15 stk. 3 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande ikke finde anvendelse, og derfor vil art. 15 stk. 1 give Danmark retten til at beskatte indkomsten, med den følger-virkning, at der ikke kunne opnås lempelse for den optjente lønindkomst.

Ud fra Højesteretsdommens afgørelse, så anså Højesteret, at Danmark var domiciland, samt Norge skulle anses som kildeland i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Det afgørende i dommen er følgevirkningerne af, at Højesteret konkluderede, at der ikke var tale om international trafik, fordi Norge blev anset som kildeland, uagtet at arbejdet er udført udenfor Norge territorium, men eventuelt med en tese ud fra, at der var en dobbeltbeskatningssituation mellem Danmark og Norge.

4.3 SKM.2019.536.LSR

I SKM.2019.536 som er en administrativ afgørelse fra Landsskatteretten, er et eksempel på, hvordan fortolkningen af kildeland bliver anset i den administrative praksis. Afgørelsen omhandlede en fuldskattepligtig person til Danmark, som arbejdede på forskellige skibe som kranfører ude i verden. Arbejdsgiveren var et norsk-rederi og de danske skattemyndigheder anså klageren som fuldskattepligtig til Danmark. Klageren påstod, at han kunne få lempelse i den oparbejdet lønindkomst i henhold til ligningslovens § 33 A stk.1. Dette var Landsskatteretten ikke uenig i, men præciserede at den fulde lempelse kun var mulig i bestemte perioder, da dette afhang af om der var en dobbeltbeskatningsoverenskomst til stede, som tillod Danmark beskatningsretten. Landsskatteretten fremhævede desuden, at ligningslovens § 33 A stk. 3 skulle anvendes på den resterende periode, som kun gav adgang til halv lempelse.

Det fremgår af Landsskatterettens afgørelse, at Landsskatteretten i deres argumentation for anvendelsen af ligningslovens § 33A stk. 3 udelukkede kiggede på dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i de lande, som klageren havde arbejdet på skibet i. Den følgende virkning heraf, så havde Danmark dobbeltbeskatningsoverenskomst med tre ud af fire lande, og dermed var det kun muligt for

klageren at få fuld lempelse for tidsperioden i landet, hvor Danmark ikke havde indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og halv lempelse i de resterende, grundet Danmark var tildelt beskatningsretten i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Ud fra SKM.2019.536.LSR, så kan det udledes, at i dette tilfælde blev arbejdsgiverlandet ikke anvendt som kildeland, men argumentationen i afgørelsen ligger i, at definitionen af kildelandene er der, hvor arbejdet er blevet udført.

4.4 Delkonklusion

Ud fra ovenstående gennemgang af administrativ praksis, samt dommene fra Højesteret og Landsretten, så må det konstateres, at der ikke umiddelbart kan ses en klar definition af kildeland, hvor fokuset er på den lempelse i lønindkomst som er blevet oparbejdet uden for riget. Ud fra ovenstående domme og afgørelser så kan forskellen afhænge af, om forholdene omhandler lempelse i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller lempelse efter ligningslovens § 33 A.

I TfS.1997,364 og SKM.2019.536.LSR blev kildelandet defineret ud fra, hvor arbejdet faktisk blev udført, hvorimod Højesteretsdommen SKM.2018.60HR anså Norge som kildeland, uagtet at arbejdet ikke var udført i det geografiske område som omhandlede den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Norge.

Der er altså umiddelbart en forskel i praksis vedrørende anvendelsen af om kildeland bliver defineret ud fra arbejdsgiverlandet eller landet, hvor arbejdet udføres i. Det er dog tidligere konstateret i specialet, at OECD's modeloverenskomst ikke indeholder et specifikt geografiske anvendelsesområde. Det hænger i den umiddelbare forlængelse af Højesteretsdom SKM.2018.60HR, godt sammen med afgørelsen, at det geografiske anvendelsesområde ikke specifikt er defineret i den givne dobbeltbeskatningsoverenskomst.

5. Dobbeltbeskatningsoverenskomster anvendelsesområde ved fortolkning af ligningslovens § 33 A stk. 3

I henhold til ligningslovens § 33 A stk. 3, så er det kun muligt at få halv lempelse af den danske indkomst, som foreløbigt falder på den udenlandske lønindkomst, hvis der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst til stede, som giver Danmark beskatningsretten. Ud fra ovenstående, så er det relevant at få fast slået præcis i hvilke situationer, hvor der vil kun vil være mulighed for halv lempelse jf. Ligningslovens § 33 A stk. 3. samt de situationer, hvor en person som er fuldskattepligtig til Danmark, kan få adgang til fuldlempelse jf. Ligningslovens § 33 A stk. 1. Følgende afsnit vil også behandle subsidær beskatningsret i forhold til dens betydning for ligningslovens § 33 A stk. 3, som er beskrevet tidligere i specialet, da spørgsmålet om den subsidær beskatningsret åbner mulighed for, som er til stede i nogle dobbeltbeskatningsoverenskomst, at ligningslovens § 33 A stk. 3 kan anvendes.

Efter ovenstående scenarier samt konsekvenserne af ligningslovens § 33 A stk. 1 og 3 anvendelse i praksis er blevet behandlet, så vil specialets hovedfokus blive behandlet, nærmere anvendelsesområde af dobbeltbeskatningsoverenskomster ved ligningslovens § 33 A stk. 3, ved det tilfælde, hvor en fuld skattepligtig person til Danmark arbejder i internationalt farvand, som ikke er omfattet af et lands territorium, og der ikke kan konstateres international trafik.

5.1 Ligningsloven § 33 A stk. 1 – Fuldlempelse

For at kunne opnå fuldlempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1 så er fast praksis på området betinget af, at der er tale om en person som er fuld skattepligtig til Danmark som arbejder i et andet land, hvor Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det givne land. I dette tilfælde vil personen have mulighed for at få lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1, hvis betingelser i ligningslovens § 33 A, som tidligere gennemgået, også er opfyldt. En fuldlempelse vil blive aktuel, hvis der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst som tildeler Danmark beskatningsretten.

Det fremgår også af Landsskatterettens afgørelse SKM2019.536.LSR, som omhandlede en fuld skattepligtig person, som havde arbejdet forskellige steder i verden på en række skibe. I Landsskatterettens afgørelse blev det gjort tydeligt, at personen i en bestemt tidsperiode var berettiget til fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1, da betingelserne var opfyldt, samt at en del af arbejdet var udført i et lands territorium, hvor Danmark ikke havde en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og derfor var fuld lempelse i denne periode muligt for personen.

5.2 Ligningslovens § 33 A stk. 3 – Halv lempelse

Anvendelsen af ligningslovens § 33 A stk. 3 vedrørende halv lempelse er ret klart defineret i praksis nærmere dommen fra Østre landsret TfS 1997,364. TfS 1997,364 omhandlede en fuld skattepligtig person til Danmark som havde arbejdet i en række asiatiske lande. Danmark havde indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med en række af disse lande. Der var en forskel mellem en række af landenes dobbeltbeskatningsoverenskomster med Danmark, som afveg fra OECD's modeloverenskomst, som medførte at der blev givet fuld lempelse i bestemte situationer, pga. art. 15 havde en anden ordlyd. De resterende dobbeltbeskatningsoverenskomster var formuleringen i ens med OECD's modeloverenskomst, og af denne årsag kunne der kun gives halv lempelse, da Danmark i henhold til OECD's modeloverenskomst, som domiciland, var tillagt beskatningsretten.

Denne fulde lempelse er altså begrænset af ligningslovens § 33 A stk. 3, hvis der er en anvendelig dobbeltbeskatningsoverenskomst til stede, som tildeler Danmark beskatningsretten.

5.3 Subsidiær beskatningsret

Subsidiær beskatningsret er tidligere i specialet blevet beskrevet, hvor dette afsnit skal behandle den subsidiær beskatningsrets betydning for anvendelsen af ligningslovens § 33 A stk. 3. Spørgsmålet om det er muligt at kun give halv lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 3, hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem to lande indeholder denne subsidiær beskatningsret.

En subsidiær beskatningsret forekommer i en række dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor dette f.eks. kan ses i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvor den er lokaliseret i art. 26. Denne subsidiær beskatningsret er en afvigelse fra OECD's modeloverenskomst, og derfor er den tilføjet med baggrund i aftale med de omfattede nordiske lande. Tilstedeværelsen af denne subsidiær beskatningsret har betydning for anvendelsen af ligningslovens § 33 A stk. 3, da ligningslovens § 33 A stk. 3 er reguleret efter, om Danmark har retten til at beskatte. Udgangspunktet ved den subsidiær beskatningsret ligger i, at hvis kildelandet er tillagt retten til beskatning, men ikke har intern hjemmel til at beskatte, så vil tilstedeværelsen af den subsidiær beskatningsret føre til,

at domicillandet får retten til beskatning. Retten til beskatning som bliver tildelt domicillandet pga. af den manglede interne hjemmel i kildelandet, så er det muligt, at den subsidier beskatningsret er nok til at ligningslovens § 33 A stk. 3 vil træde i kraft. Det følger også af Cirkulære 1996-04-17 nr. 72 om ligningsloven, at hvis kildelandet ikke beskatter lønindkomsten, så vil ligningslovens § 33 A stk. 3 finde anvendelse, og derfor vil der kun ske halv lempelse, betinget af at de resterende krav i ligningslovens § 33 A er opfyldt.⁹⁸⁹⁹

Anvendelsen af den subsidier beskatningsret sikre ikke altid, at ligningslovens § 33 A stk. 3 kan anvendes, hvor der kun gives halv lempelse. I det tilfælde, hvor et kildeland enten ved fejl eller en gældende bundgrænse forhindrer kildelandet i muligheden for beskatning, så vil den subsidier beskatning ikke kunne anvendes i sammenspil med ligningslovens § 33 A stk. 3, og derfor vil der blive givet en fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1.¹⁰⁰

5.4 Ligningslovens § 33 A stk.1 og stk. 3 anvendelsesområde i internationalt farvand

Ud fra ovenstående afsnit, så er det blevet klarlagt, hvilken betydningen af tilstedeværelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster har i forhold til anvendelsen af ligningslovens § 33 A stk. 3, samt anvendelsen af ligningslovens § 33 A stk. 3, når Danmark bliver tillagt retten til beskatning, kildelandet er tillagt beskatningsretten, men mangler intern hjemmel, samt de tilfælde hvor Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et givent land. Anvendelsen af ovenstående konklusioner skal bruges til at kunne komme tættere på, hvordan retsstillingen er ved anvendelsen af ligningslovens § 33 A stk. 1 og 3 i internationalt farvand i sammenhæng med dobbeltbeskatningsoverenskomsternes indflydelse. I nedenstående afsnit vil ligningslovscirkulæret, samt Den juridisk vejledning blive inddraget i kombination med to landsretsdomme, for at se hvilken værdi landsretten tillægger ligningscirkulæret og Den Juridiske vejledning, når disse bliver anvendt som argumentation for fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1

I Cirkulære 1996-04-17 nr. 72 om ligningsloven er der opstillet et scenarie, som omhandler søfolk, som er fuldskattepligtig til Danmark, som arbejder på et dansk rederi skib i internationalt farvand.

"For så vidt angår søfolk, der arbejder om bord på fartøjer, som benyttes af et dansk rederi, gælder endvidere, at Danmark efter indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster med fremmede stater typisk vil have beskatningsretten til denne lønindkomst fra første dag. Der vil derfor kun kunne opnås halvt nedslag på den del af lønindkomsten, som er oppebåret for arbejde om bord på fartøjet, mens dette befinder sig i en fremmed aftalestats territorialfarvand (omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten) eller havn. Den del af lønindkomsten, som er oppebåret for arbejde i internationalt farvand eller i en fremmed ikke-aftalestats farvand eller havn, vil derimod udløse fuldt nedslag..."¹⁰¹

Så i henhold til Cirkulære 1996-04-17 nr. 72, så vil der i situationen, hvor et dansk rederi skib sejler i territorielt farvand, hvor Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, så vil Danmark i langt de fleste tilfælde være tildelt retten til beskatning, og derfor vil der kun være mulighed for halv lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 3. Endvidere vil der være mulighed for at få fuld lempelse i lønindkomsten, hvis en fuldskattepligtig person til Danmark arbejder om bord på et dansk rederi skib som sejler i internationalt farvand, samt et territorium, hvor der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det givne lands territorium,

⁹⁸ Cirk. Nr. 72 af 17 april 1996 til ligningsloven, Afsnit 5.2.9

⁹⁹ Niels Winther Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov Group Denmark A/S 2013, s.98-99

¹⁰⁰ Cirk. Nr. 72 af 17 april 1996 til ligningsloven, Afsnit 5.2.9

¹⁰¹ Cirk. Nr. 72 af 17 april 1996 til ligningsloven, Afsnit 5.2.9

da situationen i disse tilfælde vil være, at der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst som vil tildele Danmark retten til beskatning. Så ud fra Cirkulære 1996-04-17 nr. 72, så er det muligt at få fuld lempelse i lønindkomsten, når en fuldskattepligtig person til Danmark, arbejder på et dansk rederi skib, som sejler i internationalt farvand. For at oven førte kan anvendes, så er det nødvendigt, at der først er konstateret, at der ikke er tale om et scenarie, hvor det kategoriseres som international trafik.

Den juridiske vejledning indeholder den samme henvisning til ovenstående scenarie med arbejde ombord på et skib under dansk rederi. Ved anvendelse og henvisning til ligningslovscirkulæret samt Den juridiske vejledning, så er det afgørende at henvise til afsnittet om cirkulærer og Den juridiske vejlednings placering i retskildehierarkiet, da disse to henvisninger anses som de danske skattemyndigheders fortolkning, samt er de danske skattemyndighederne endvidere også bundet af disse.

Det fremgår af Cirkulære 1996-04-17 nr. 72 er der kun nævnt et scenarie, hvor der er et skib under dansk rederi, er i spil, og derfor er spørgsmålet om det er også er gældende for et skib som ikke arbejder under et dansk rederi, som sejler i internationalt farvand? Det fremgår altså ikke af Cirkulære 1996-04-17 nr. 72, at mulighed for fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1 kan ske med en anden arbejdsgiver end dansk. I forarbejderne til ligningslovens § 33 A, så er det gjort klart fra bestemmelsens indførsel i 1975 i dansk ret, at *"Det er uden betydning om lønnen udbetales af en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver"*¹⁰²

Det fremgår tydeligt af forarbejderne til ligningslovens § 33 A, at spørgsmålet om det er en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver som betaler lønnen, har altså ingen betydning. Så det er spørgsmålet om forarbejderne til ligningslovens § 33 A kan have en betydning for ovenstående scenarie, f.eks. med et skib som sejler for et udenlandsk rederi i internationalt farvand.

Ud fra ovenstående, så vil der i de efterfølgende domme afsagt i Østre Landsret, prøves at finde en konsensus om, hvordan Landsretten anser de opstillede scenarier i ligningslovscirkulæret 1996-04-17. nr. 72., samt hvordan disse blev behandlet af Landsretten.

5.4.1 SKM2023.341.ØLR

Den 16. juni 2021 blev Skatteankenævnets afgørelse direkte henvist til Østre Landsret i SKM2023.341.ØLR, som omhandlede lempelse efter ligningslovens § 33 A stk. 1 og stk. 3 for en Kaptajn som havde oparbejdet lønindkomst i 2015 og 2016 ombord på et krydstogtskib i international trafik. Sagen angik på om dobbeltbeskatningsoverenskomsten tillagde Bermuda, Storbritannien eller Danmark beskatningsretten.

Østre Landsrets udgangspunkt i sagen var, at kaptajnen var fuldskattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1 stk. 1 nr. 1. Kaptajnen havde oparbejdet udenlandsk lønindkomst i 2015 og 2016 som søfarer i virksomhed G1, som var hjemmehørende på Bermuda. Kaptajnen arbejdede på skibet G2, som var ejet af G3 som var hjemmehørende i Storbritannien.

¹⁰² Bemærkninger LFF 1975-11-26 nr. 97, Tillæg A, Ad § 1, nr. 2

Østre Landsret gik først ind og afviste, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Bermuda skulle anvendes, da der i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten art. 5 stk. 4, at retten til beskatning tilkom det land, hvor G2 skibet var hjemmehørende. *"... at løn for personligt arbejde udført ombord på et skib, der anvendes i international trafik, beskattes i det land, hvor foretagendet, der driver skibet, er hjemmehørende"* Eftersom G2 skibet havde hjemmehørende i G3, og derfor ikke hjemmehørende på Bermuda, så fandt art. 5 stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Bermuda ikke anvendelse. Kaptajnen blev heller ikke beskattet af den oparbejdede indkomst på Bermuda i årene 2015 og 2016. Den manglende beskatning, medførte at Danmark herefter i henhold til overenskomsten vil have retten til beskatning.

I forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien som Østre Landsret også tog stilling til, så fremgår det i art. 15 stk. 4 *"at løn for personligt arbejde i tjenesteforhold udøvet ombord på et skib, der anvendes i international trafik, kun beskattes i den kontraherende stat, hvor foretagendet, der driver skibet, er hjemmehørende, under forudsætning af, at sådant vederlag er skattepligtigt i denne kontraherende stat"*

Det fremgik af faktum, at kaptajnen ikke blev beskattet i Storbritannien i årene 2015 og 2016, de britiske skattemyndigheder anfægtede ikke den manglende beskatning fra kaptajnens side, og derfor lagde Østre Landsret til grund, at art. 15 stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien fandt anvendelse, da stk.4 indeholder *"..at sådant vederlag er skattepligtigt i denne kontraherende stat"*, så blev Danmark tillagt retten til beskatning pga. af det optjente vederlag ikke var skattepligtigt i Storbritannien. Af denne grund blev Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten tillagt retten til beskatning.

I Østre Landsret dom endte med, at kaptajnen blev tilpligtet, at han alene var berettiget til halv lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 3.

Udfaldet af dommen kunne måske have været anderledes, hvis det i de faktiske oplysninger fremgik, at kaptajnen faktisk havde betalt skat i perioden i Storbritannien, hvor så retten til beskatning ikke vil tilkomme Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien. Ud fra dette scenarie ville kaptajnen være berettiget til fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1, da dobbeltbeskatningsoverenskomsten tillægger Storbritannien retten til beskatning.

Østre Landsret havde i deres begrundelse henvist til repræsentantens henvisning til Den juridiske vejledning mv., hvor kaptajnens repræsentant havde fremhævet, at kaptajnen var berettiget til fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1 ved henvisning til blandt andet Ligningslovscirkulære 1996-04-17 nr. 72 pkt. 5.2.9 omkring søfolk, samt Den juridiske vejledning C.F.4.2.1 Skattelempelse efter LL § 33 A stk. 1 og C.F.4.2.1 Halv Skattelempelse efter LL § 33 A stk. 3.

Ud fra ovenstående henvisninger, så udtalte Østre Landsret følgende *"Landsretten finder, at A ikke ved henvisningen til indholdet af Den juridiske vejledning eller på andet grundlag har godtgjort, at der hos skattemyndighederne var en bindende administrativ praksis, hvorefter indkomst i tilsvarende sager ikke blev beskattet"*.

Repræsentantens henvisning til ligningslovscirkulæret og Den juridiske vejledning med påberåbelse af fuld lempelse blev af Landsretten afvist med begrundelsen om, at det ikke var godtgjort af

repræsentanten, at de danske skattemyndigheder havde bindende administrativ praksis på, at der var mulighed for fuld lempelse ved tilsvarende sager.

Der er en række faktorer som muligvis som kunne have haft indvirkning på Landsrettens udtalelse ang. repræsentantens ovenstående henvisninger. I den konkrete sag var det dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien som blev anvendt. Det er tidligere nævnt, at hvis der ikke var sket en beskatning i landet, hvor foretagendet af skibet var hjemmehørende i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, så vil retten til beskatning blive tildelt Danmark. I Landsrettens udtalelse til henvisningen vedrørende ligningslovscirkulæret og Den juridiske vejledning, ”... hvorefter indkomst i tilsvarende sager ikke blev beskattet”¹⁰³. Der henvises til i tilsvarende sager, og det må eventuelt anses som situationer, hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst ligner den som er indgået mellem Danmark og Storbritannien, som afviger fra OECD’s modeloverenskomst i art. 15. Det er samtidig tidligere beskrevet, at hvis der skete beskatning i Storbritannien, så vil Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke have retten til beskatning, og derfor må det anses som sandsynligt, at der ville være mulighed for fuld lempelse.

5.4.2 SKM2024.9.ØLR

Østre Landsret stadfæstede 13. oktober 2023 i SKM2024.9.ØLR Byrettens dom SKM2023.126.BR, som omhandlede lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1 og 3, ved søfarer i internationalt farvand. Skatteministeriet havde i denne sag henvist i deres anbringender til Østre Landsrets dom SKM2023.341.ØLR.

Dommen i Østre Landsret SKM2024.9.ØLR omhandlede en fuldskattepligtig person til Danmark, og spørgsmålet var om personen var berettiget til fuld eller halv lempelse i lønindkomsten som var blevet oparbejdet i internationalt farvand efter ligningslovens § 33 A stk.1 eller stk. 3.

Efter de faktiske oplysninger i sagen var Østre Landsret enig i Byrettens konstatering i, at personen arbejdede på et skib G2 som var hjemmehørende i Y1-land (USA). Spørgsmålet om personens reelle arbejdsgiver blev også i denne dom afgjort med samme argumentation som blev anvendt i SKM2023.341.ØLR. Det blev også slået fast, at der var tale om international trafik, som Landsskatteretten havde argumenteret for i henhold til SKM2018.60HR, som både Byretten og Landsretten var enig i.

Konstateringen af at der var tale om international trafik, så tiltrådte Landsretten samme synspunkt som Byretten, at retten til beskatning er reguleret i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, som i artikel 15 stk. 3 er ens med OECD’s modeloverenskomst. I henhold til art. 15 stk. 3 så er Danmark tillagt beskatningsretten, og derfor var Landsretten enig i Byrettens afgørelse og stadfæstede Byrettens dom, at personen kun var berettiget til halv lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 3, da Landsretten anså, at den oparbejdet lønindtægt var sket i international trafik i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, som har sit udgangspunkt i OECD’s modeloverenskomst.

¹⁰³ SKM2023.341.ØLR

I klagerens bemærkning til Skatteankestyrelsens sagsfremstilling til Landsskatteretten, der fremgik det, at klageren ikke mente, at der var taget stilling til den sejlads som var foregået i internationalt farvand, men udelukkende kun havde taget stilling til sejladsen i international trafik.¹⁰⁴ Landsskatteretten konstaterede som tidligere nævnt, at der kun var tale om international trafik.

Endvidere så fremgik det af Byrettens afgørelse, at Byretten gik ind og kommenterede indholdet i Den juridiske vejledning, ordlyden af ligningslovens § 33 A stk.1 samt ligningslovscirkulæret, som Landsretten i deres begrundelse også tilsluttede sig. *"Retten bemærker hertil, at afsnittet om søfolk henviser til ligningslovens § 33 A generelt og ikke alene til § 33 A, stk. 1. Det bemærkes videre, at ligningslovens § 33 A, stk. 1, intet nævner om fuld lempelse for indtægt optjent i internationalt farvand. Den juridiske vejlednings afsnit om søfolk skal ses i sin helhed og sammenholdt dels med afsnit C.F.4.2.3 om halv skattelempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3 og med det cirkulære der henvises til i vejledningen. Hvad angår cirkulæret bemærker retten, at den passus, som sagsøgeren har henvist til under punkt 5.2.9. vedrørende søfolk, der arbejder om bord på fartøjer, der benyttes af et dansk rederi, ikke er anvendelig for A"*¹⁰⁵

Ud fra ovenstående citat fra Byrettens begrundelse vedrørende henvisninger til Den juridiske vejledning samt ligningslovscirkulæret afsnit 5.2.9, så anså både Byretten og Landsretten, at disse henvisninger skulle ses i sammenspil med ligningslovens § 33 A helt overordnet, og ikke specifikt ligningslovens § 33 A stk. 1. Endvidere så blev henvisningen til afsnit 5.2.9 i ligningslovscirkulæret af Byretten og Landsretten affejet med begrundelsen om, at indholdet af afsnit 5.2.9 ikke passede på sagsøgerens faktum. Dette var korrekt ud fra de faktiske oplysninger, da arbejdsgiveren var amerikansk.

Konstateringen af international trafik i Landsretten kan have haft betydning for et scenarie, hvor der ikke bliver konstateret international trafik, da det så ikke er reguleret efter art. 15 stk. 3. Dette scenarie blev berørt kort i første omgang i skattestyrelsens afgørelse *"... Havde der ikke været en dobbeltbeskatningsoverenskomst med USA, havde situationen været helt anderledes uden et kildeland..."*¹⁰⁶ Så ud fra Skattestyrelsens afgørelse, så efter deres opfattelse, så ville en manglende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og USA have haft betydning. Den betydning der må henvises til må anses for at være, at situationen skulle behandles som arbejde i et land, hvor der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Endvidere, så er spørgsmålet, hvis der forsat er en dobbeltbeskatningsoverenskomst til stede, hvilken betydning det vil have haft, hvis der ikke blev konstateret international trafik, og situationen f.eks. var, at der var tale om fiskere som fisker i internationalt farvand. Det sandsynlige vil være, at hvis der ikke er tale om international trafik, så vil spørgsmålet være om dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA forsat vil blive anvendt, da internationalt farvand ikke er omfattet af et lands territorium.

Ved henvisning til Højesterets afgørelse i SKM2018.60HR, så er der i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande taget stilling til fiskeri i art.15 stk.4, hvor domicillandet havde retten til beskatning. Art. 15 stk. 4 i denne dobbeltbeskatningsoverenskomst har aftaleparterne aktivt aftalt, hvordan situationer som fiskeri skal behandles. Denne tilføjelse indgår ikke i OECD's modeloverenskomst, og derfor op til aftaleparterne, at tilføje en lignende tilføjelse, hvis dette ønskes.

¹⁰⁴ JournalNr. 19-0041946, Landskatteretsafgørelse

¹⁰⁵ SKM2023.126.BR

¹⁰⁶ JournalNr. 19-0041946, Landskatteretsafgørelse

5.5 Delkonklusion

Hvis en person, opfylder betingelser for at blive omfattet af ligningslovens § 33 A stk. 1, udfører arbejde i et land som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvor Danmark tillægges retten til beskatning, så er det kun muligt for personen at få halv lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 3. Denne situation blev prøvet i Østre Landsret i TfS.1997,364, hvor en person fik halv lempelse i den danske skat ved den oparbejdede lønindkomst som stammede fra arbejde i lande, som havde en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, hvor Danmark var tillagt beskatningsretten. Der blev både givet fuld og halv lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1 og stk. 3 i Landsskatterettens afgørelse SKM2019.536.LSR, hvor den fulde lempelse blev givet på baggrund af den manglende tilstedeværelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det givne land i afgørelsen.

Tilstedeværelsen af en subsidær beskatningsret i dobbeltbeskatningsoverenskomster kan have betydning for muligheden for at opnå fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk.1. Situationen hvor kildelandet ikke udnytter deres ret til beskatning, så er udgangspunktet, at den subsidær beskatningsret medfører, at der kun er mulighed for halv lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 3. Der er dog en række tilfælde, hvor den subsidær beskatningsret ikke får den konsekvens på ligningslovens § 33 A stk. 1. I de tilfælde hvor fejl eller en eventuel bundgrænse er til stede, så vil ligningslovens § 33 A stk. 3 ikke kunne anvendes.

Ud fra de præsenterede scenarier, hvor der er en til dobbeltbeskatningsoverenskomst til stede som tillægger Danmark retten til beskatning samt scenariet, hvor der ingen dobbeltbeskatningsoverenskomst er indgået, så er retstilstanden ikke klar på de meget simple scenarier. Modsat så er retstilstanden mere usikker ved anvendelsesområdet af dobbeltbeskatningsoverenskomster ved fortolkning af ligningslovens § 33 A stk. 3, når scenariet omhandler en person som har oparbejdet en lønindkomst i internationalt farvand på et skib, som ikke sejler i international trafik, i henhold til begrebet som Højesterets kom frem til i SKM2018.60HR. Ved ikke at komme indenfor begrebet International trafik i henhold til SKM2018.60HR, så vil artikel 15 stk. 3 i OECD's modeloverenskomst ikke automatisk give retten til beskatning til domicillandet, og i dette tilfælde Danmark. Her vil retten til beskatning blive fordelt ud fra art. 15 stk. 1 og stk. 2 i OECD's modeloverenskomst.

Ved gennemgangen af dommene fra Østre Landsret SKM2023.341.ØLR og SKM2024.9.ØLR, så behandlede begge domme om muligheden for lempelse efter ligningslovens § 33 A stk. 1 og stk. 3. I begge domme blev der konstateret, at der var tale om international trafik, og begge gange fandt Landsretten frem til, at Danmark havde retten til beskatning ved at henvise til Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, og mellem Danmark og USA.

I begge domme blev dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdsgiverlandet anvendt med en baggrund af, at der var konstateret, at der var tale om international trafik. I SKM2023.341.ØLR blev retten til beskatning afgjort af art. 15 stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, hvor faktummet om, at personen ikke havde betalt noget skat til Storbritannien i henhold til art. 15 stk.4 i denne overenskomst, så den manglende skattebetaling i Storbritannien fik den betydning, at Danmark blev tillagt beskatningsretten.

I SKM2024.9.ØLR blev art. 15 stk. 3 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA anvendt, som havde samme udgangspunkt som i OECD's modeloverenskomst. Konstateringen af, at

der var tale om international trafik blev også på denne baggrund bevæggrunden for, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten arbejdsgiverlandet blev anvendt, da art. 15 stk. 3 henviser til fordelingen af retten til beskatning ved international trafik.

I tilfælde af, at der i begge domme ikke blev konstateret, at der var tale om international trafik, hvilken betydning vil det få ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiver. Hvis der tages udgangspunkt i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, så vil forholdet blive reguleret efter art. 15 stk. 1 eller stk.2. Fordelingen vil også på denne baggrund give beskatningsretten til Danmark, da art 15 stk. 1, 1. pkt. ” *stk. 1. Med forbehold for bestemmelserne i art. 16, 18 og 19, kan gage, løn og andet lignende vederlag fra ansættelsesforhold erhvervet af en person, som er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført der, kan det vederlag, der hidrører derfra, beskattes i denne anden stat.* ”. Da arbejdet ikke er udført i USA, så vil Danmark få retten til beskatningen, hvis fordelingen sker efter art. 15 stk.1, 1. pkt.

Eftersom landsretten havde anvendt dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet, når der var konstateret international trafik, så er spørgsmålet om domstolene også vil anvende arbejdsgiverlandet vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster, når der ikke er tale om international trafik. I dette tilfælde vil kunne nævnes f.eks. fiskere i internationalt farvand, hvor det ikke er usandsynligt, at det kan blive kategoriseret som ikke omfattet af begrebet international trafik, som Højesteret i SKM2018.60HR definerede dette begreb.

I begge domme fra Landsretten, så havde der været henvisninger til både Den juridiske vejledning samt ligningslovscirkulæret enten direkte eller tidligere i processen, hvor Byretten og Landsretten i SKM2024.9.ØLR valgte at kommentere disse i deres begrundelse. Henvisningen til ligningslovscirkulæret blev i afgørelserne afvist, da de faktiske oplysninger efter domstolenes vurdering ikke passede på indholdet i ligningslovscirkulæret. Endvidere så fremhævede Byretten, som Landsretten tilsluttede sig, at der ikke direkte i ordlyden i ligningslovens § 33 A stk. 1 fremgik, at der skulle ske fuld lempelse ved indtægt oparbejdet i internationalt farvand. Henvisningerne til Den juridiske vejledning skulle efter domstolenes opfattelse ses i en samlet helhed omkring ligningslovens § 33 A, og ikke i direkte relations til ligningslovens § 33 A stk. 1.

Ud fra ovenstående, så kan det konstateres, at retstilstanden om anvendelsen af arbejdsgiverland eller arbejdslandet i forhold til ligningslovens § 33 A stk. 3, ikke er fastslået i retspraksis, da de ovenstående domme kun behandler det scenarie, hvor der er tale om international trafik, og ud fra denne konstatering anvendes dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet. Der er altså ikke retspraksis, som viser om domstolene vil anvende dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet eller arbejdslandet i de tilfælde, hvor der ikke er tale om international trafik, hvor der f.eks. kunne henvises til fiskere som fisker i internationalt farvand. Domstolenes fortolkning af om dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet eller arbejdslandet vil få betydning for om f.eks. fiskere i internationalt farvand vil kunne få fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk.1 eller halv lempelse jf. ligningslovens § 33 A stk. 3. Tvivlen vedrørende fiskere i internationalt farvand er dog løst i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande i art.15 stk. 4, hvor retten til beskatning er tillagt domicillandet.

6. Anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster med arbejdsgiverlandet

Anvendelsen af arbejdsgiverlandet eller arbejdslandet, som kildeland i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan have store konsekvenser, da det kan have en afgørende faktor for om en person som er fuldskattepligtig til Danmark, kan få fuld lempelse i sin lønindkomst som er oparbejdet i internationalt farvand.

Problemstillingen blev kort berørt i afsnit 4. "Definition af kildelandet" omkring definitionen af kildeland i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, samt i ovenstående afsnit, hvor forskellen også præsenteres. I følgende afsnit vil argumenter for og imod anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdsgiverlandet, som kildeland i henhold til OECD's modeloverenskomsts fordelingsbestemmelse i art. 15 blive præsenteret. Argumentationen vil endvidere indeholde henvisninger til rets- og administrativ praksis for at understøtte argumentation for og imod anvendelsen af arbejdsgiverlandet som kildeland. Konsekvensen for en fuld skattepligtig person til Danmark kan være stor afhængigt af om dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet eller arbejdslandet anvendes.

6.1 Argumentationen for at arbejdsgiverlandet skal anvendes

Det fremgår af afsnit 2.3 "Ligningslovens § 33 A stk. 3", at et af formålene med at indførelsen af ligningslovens § 33 A stk. 3 i henhold til forarbejderne var med baggrund i at undgå en situation, hvor der er et kildeland som ikke beskattede indkomsten. Endvidere var indførslen af ligningslovens § 33 A stk. 3 også begrundet i, at Danmark ikke ønskede kritik, da indførslen gav muligheden for at kun kunne give halv lempelse i lønindkomsten, og derved vil de danske arbejdsgivere, som opererer i en international verden ikke kunne spare lønomkostninger, og derved opnå en konkurrence fordel. Så indførslen af Ligningslovens § 33 A stk. 3 var i henhold til de danske skattemyndigheder en måde på at begrænse den fulde lempelse i lønindkomsten, som var mulig i henhold til Ligningslovens § 33 A stk. 1. Så formålet med indførslen af ligningslovens § 33 A stk. 3 kan udledes til at være med baggrund i at begrænse den skattelempelse, som er til stede ligningslovens § 33 A stk. 1.

I henhold til ligningslovens § 33 A stk. 3 " *Har en dobbeltbeskatningsoverenskomst for en person, der ikke er udsendt af den danske stat eller en anden offentlig myndighed, tillagt Danmark* " Uddraget fra ligningslovens § 33 A stk. 3 indeholder ikke en nærmere beskrivelse af hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst som skal anvendes for den givne person. Dette må anses som et argument for, at arbejdsgiverlandet kan anvendes som kildeland i overenskomstsammenhæng. Ud fra ordlyden i ligningslovens § 33 A stk. 3, så kan det ikke udledes, at det er forkert at anvende arbejdsgiverlandet fremfor arbejdslandet.

Fordeling af beskatningsretten ved lønindkomst, som er blevet oparbejdet i internationalt farvand, er tidligere blevet fordelt via en dobbeltbeskatningsoverenskomst som er blevet indgået med arbejdsgiverlandet. Dette ses i Højesterets dom SKM2018.60.HR, som også er tidligere gennemgået i specialet, hvor definitionen af kildeland skulle afklares. Ved inddragelsen af denne dom fra Højesteret, så er det nødvendigt at gøre klart, at lempelsen af den oparbejdet lønindkomst skulle ske via dobbeltbeskatningsoverenskomstens regler. Det kan ikke ud fra dommen afvises, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst som er indgået med arbejdsgiverlandet ikke vil kunne anvendes, når lempelsen ønskes ske efter ligningslovens § 33 A.

Anvendelsen af arbejdsgiverlandet vil i henhold til OECD's modeloverenskomst betyde, at Danmark altid vil være tildelt beskatningsretten, når arbejdet ikke bliver udført i arbejdsgiverlandet. Det fremgår direkte af OECD's modeloverenskomst art. 15 stk. 1, pkt. 1 "*... medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført der, kan det vederlag, der hidrører derfra beskattes i den anden stat*"

Det vil i samme ombæring betyde ved anvendelsen af ligningslovens § 33 A stk. 3 i kombination med dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdsgiverlandet, så vil den danske skat altid kunne lempe med halvdelen, og ikke den fulde lempelse, da retten til beskatning vil tildeles til Danmark, når Danmark er domicilland.

6.2 Argumentationen imod anvendelsen af arbejdsgiverlandet

Ud fra ovenstående argumentation for at arbejdsgiverlandet skal anvendes, så findes der også en række argumenter som taler imod anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået med arbejdsgiverlandet.

Argumentationen imod anvendelsen af arbejdsgiverlandet skal findes i det andet scenarie, hvor arbejdslandet anvendes i stedet for. Dette vil i praksis betyde, at man vil anvende den dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvor arbejdet er blevet udført. Der er i ovenstående afsnit vedrørende definitionen af kildeland blevet gennemgået domme og afgørelser, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomster med arbejdslandet er blevet anvendt. I disse domme og afgørelser har lempelse ikke været efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten men efter ligningslovens § 33 A.

Det fremgår af ligningslovens § 33 A stk. 3 "*Har en dobbeltbeskatningsoverenskomst for en person...*", at der direkte henvises til dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det må antages, at ligningslovens § 33 A stk. 3 henviser til art. 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomster, som fordeler retten til beskatning af lønindkomst. I OECD's modeloverenskomst art. 15, så fordeles retten til beskatning mellem domicillandet og landet hvor arbejdet er udført, arbejdslandet. Det fremgår altså direkte af OECD's modeloverenskomst, at der er tale om arbejdslandet og ikke arbejdsgiverlandet, og det må tale direkte imod anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet.

Det er tidligere beskrevet i specialet, i afsnit 2.3 "Ligningslovens § 33 A stk. 3", hvilke begrundelser der er anbragt i forarbejderne til ligningslovens § 33 A stk. 3. Spørgsmålet som skal stilles vedrørende indførslen af ligningslovens § 33 A stk. 3, er om den reelle mening med indførslen var at neutralisere ligningslovens § 33 A stk. 1 halvt, hvor den halve lempelse blev indført. For i det tilfælde, så vil den overvejende konsekvens være, at de personer som opfylder ligningslovens § 33 A stk. 1, vil blive opfattet af ligningslovens § 33 A stk. 3, da Danmark i de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster er tildelt beskatningsretten, samt vil arbejde i lande, hvor Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det givne land, stadig være omfattet af ligningslovens § 33 A stk. 3 i de fleste tilfælde, hvis arbejdsgiverlandet anvendes.

I ligningslovscirkulæret er det tidligere beskrevet, at der fremgår et eksempel, hvor søfolk arbejder på et skib, under dansk rederi, i internationalt farvand har mulighed for at få fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1. Dette taler for, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet skal anvendes, da forudsætningen for fuld lempelse er manglede tilstedeværelse af en

dobbeltbeskatningsoverenskomst som tildeler Danmark beskatningsretten eller tilfælde, hvor der ingen dobbeltbeskatningsoverenskomst er.

Forudsat at ligningslovens § 33 A stk. 3 skal tage udgangspunkt i dobbeltbeskatningsoverenskomster med arbejdslandet, så vil det betyde, at fuld skattepligtige personer til Danmark, som opfylder betingelserne for ligningslovens § 33 A stk. 1, som oparbejder lønindkomst på en lokation som ikke er omfattet af noget lands territorium, at personen vil få fuld lempelse efter ligningslovens § 33 A stk. 1. Denne begrundelse skal findes i, at når der bliver taget udgangspunkt i arbejdslandet, så kan der ikke indgås en dobbeltbeskatningsoverenskomst, med arbejdslandet, på en lokation, som ikke er omfattet af et andet lands territorium.

Som tidligere fremført i specialet, så er der også afsagte domme og administrative afgørelser som omhandlede lempelse efter ligningslovens § 33 A. Lempele efter ligningslovens § 33 A, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet blev blandt andet anvendt i SKM2019.536.LSR og TfS.1997.364.

I Landsskatterettens afgørelse SKM2019.536.LSR, som også tidligere er nævnt i afsnittet omkring definitionen af kildeland, blev lempelse efter ligningslovens § 33 A omdrejningspunktet, da den omhandlede person, mente han opfyldte kravene til fuld lempelse efter ligningslovens § 33 A stk. 1. Dette var Landsskatteretten ikke uenig i, men kom dog med en præcisering, da Landsskatteretten var uenig i, at der var mulighed for fuld lempelse for den oparbejdet lønindkomst i alle de lande som personen havde arbejdet i. Landsskatteretten kiggede på de lande, hvor arbejdet var udført i, arbejdslandet. I Landsskatterettens afgørelse fik personen halv lempelse i 3 ud af 4 lande henhold til ligningslovens § 33 A stk. 3, hvor det sidste land havde Danmark ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og derfor var der mulighed for fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1. Ud fra Landsskatterettens afgørelse, så valgte Landsskatteretten at se på dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, hvor arbejdet var udført, arbejdslandet og ikke arbejdsgiverlandet.

Landsretten i TfS.1997,364 konstaterede at personen opfyldte ligningslovens § 33 A stk. 1, hvorefter Landsretten anvendte de dobbeltbeskatningsoverenskomster med de lande, hvor personen havde arbejdet i en årene række. Dette var med baggrund i, at Landsretten ønskede at fastslå om Danmark var tildelt retten til beskatning til den lønindkomst som tilhørte til det udførte arbejde i de givne lande. I TfS.1997,364 anvendte Landsretten arbejdslandenes dobbeltbeskatningsoverenskomster eftersom den omhandlede personen ønskede lempelse efter ligningslovens § 33 A.

6.3 Delkonklusion

Ved anvendelsen af art. 15, så er det tidligere i specialet beskrevet, at art. 15 ikke har et geografisk anvendelsesområde, men art. 15 kan anvendes globalt, med eksemplet ved international trafik i art. 15 stk. 3. Betydningen af dette vil i praksis betyde, at ligningslovens § 33 A stk. 3 altid vil finde anvendelse, hvis dobbeltbeskatningsoverenskomster altid finder anvendelse. Ud fra denne betragtning, så må der være en forskel på det generelle anvendelsesområde af dobbeltbeskatningsoverenskomster og anvendelsesområdet af dobbeltbeskatningsoverenskomster ved fortolkning af ligningslovens § 33 A stk. 3, da der i tidligere gennemgåede domme og afgørelser er givet fuld

lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1, hvor tilfældet var, at de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster med arbejdslandet var blevet gennemgået enkeltvis.

Til at vurdere om Danmark har retten til beskatning, så fremgår det ikke af ordlyden i ligningslovens § 33 A stk. 3 hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst som skal anvendes. Denne uklarhed taler både for og imod anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet. Anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet vil i praksis få den betydning, at en fuld skattepligtig person som oparbejder lønindkomst på et skib i internationalt farvand, som ikke bliver anset som international trafik, at Danmark i henhold til art. 15 stk.1. 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst, vil få retten til beskatning, udelukkende pga. at arbejdet ikke er udført i den anden stat. Konsekvensen vil være, at der kun vil kunne opnås halv lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 3.

Argumentationen for at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet skal anvendes skal blandet andet findes i, at ligningslovens § 33 A stk. 3 henviser til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået har taget udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst, hvor fordelingen af retten til beskatning af lønindkomst i art. 15 skal ske efter domicillandet, og hvor arbejdet er udført, arbejdslandet.

Endvidere så taler det for, at anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet med begrundelsen i, at personer som oparbejder lønindkomst i lande, hvor Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, skal sidestilles med f.eks. internationalt farvand, hvor der af åbenlyse årsager ikke kan indgås en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et territorium, som ikke tilhører et givent land. I det teoretiske eksempel er der tale om en situation, hvor der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst til stede, og udelukkende pga. det foregår i internationalt farvand, så kan det eventuelt blive behandlet anderledes end de rene tilfælde, hvor arbejde udføres i et land, hvor Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det givne land.

Det kan ikke ud fra ovenstående argumentation for eller imod anvendelsen af arbejdsgiverlandet udledes, hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst som skal anvendes, da det ikke er klarlagt om det kun er dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet som kan anvendes ved lempelse efter ligningslovens § 33 A, eller om det er muligt at anvende dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet ved lempelse efter ligningslovens § 33 A.

7. Konklusion

Ligningslovens § 33 A er en intern dansk lempelse regel, som giver mulighed for at lempe i den danske skat. Ligningslovens § 33 A gælder for fuld skattepligtige personer til Danmark, hvor betingelser for at kunne anvende ligningslovens § 33 A, er at personen skal arbejde uden for det danske rige i mere end 6 måneder, hvor der ikke sker afbrydelse. Opholdet uden for riget, vil ikke blive afbrudt i henhold til ligningslovens § 33 A ved overholdelse af 42 dages reglen, hvor nødvendigt arbejde og ferie eller lignende indgår. Der er samtidig et krav, at den lønindkomst som er blevet modtaget, er sket i et ansættelsesforhold.

Endvidere så har Østre Landsret i SKM.2023.18.ØLR knyttet endnu en betingelse til ligningslovens § 33 A for at kunne opnå fuld lempelse. SKM2023.18.ØLR fastslog, at en persons udlandsophold skal

være arbejdsgiverbegrundet, og dette var ikke tilfældet i SKM2023.18.ØLR som omhandlede en pilot som opfyldte betingelserne, men opholdet uden for riget var ikke arbejdsgiverbegrundet. Landsretten anså altså ikke piloten som omfattet af ligningslovens § 33 A stk. 1 på baggrund af ovenstående.

Den lempelsesmetode som anvendes i ligningslovens § 33 A er eksemptionslempelse med progressionsforbehold. Denne lempelsesmetode vil medtage den oparbejdede lønindkomst i udlandet i den danske progressionsbeskatning uagtet, at der er givet fuldt nedslag i den danske skat.

Ved opfyldelse af betingelserne i ligningslovens § 33 A stk. 1, så er det muligt for personen at opnå fuld lempelse i den danske skat, som forholdsmæssigt falder på den oparbejdede lønindkomst i udlandet. Dette fremgår direkte af ligningslovens § 33 A stk.1. Ved opfyldelsen af betingelserne i ligningslovens § 33 A stk.1, så er der mulighed for fuld lempelse, dog ikke i de tilfælde, hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark retten til beskatning for den indkomst. Konsekvensen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten, så er der kun mulighed for halv lempelse i den danske skat i henhold til ligningsloven § 33 A stk. 3. Indførslen af ligningslovens § 33 A stk. 3 havde blandt andet baggrund i antagelsen om, at Danmark ville modtage kritik fra andre lande, da indførslen af ligningslovens § 33 A stk. 1 gav en fordel til danske arbejdsgivere, samt gav indførslen af stk.3 mulighed for at lukke et hul, så der kunne ske en begrænsning af dobbelt ikke-beskatning situationer.

Danmark har indgået rigtig mange dobbeltbeskatningsoverenskomster med verdens lande, som i langt de fleste tilfælde er bilaterale, men med henvisning til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, så er der enkelte tilfælde, hvor flere lande indgår i den samme dobbeltbeskatningsoverenskomst. Baggrunden for at indgå og anvende dobbeltbeskatningsoverenskomster er at undgå en situation, hvor der sker en dobbeltbeskatning af den samme indkomsttype. Dobbeltbeskatningsoverenskomster har desuden også den effekt, at de også har til formål at forhindre skatteundgåelse og unddragelse. Det er altså ikke ønskeligt, at en indkomst bliver dobbeltbeskattet samt det direkte modsatte, at der ikke sker en beskatning overhovedet, en dobbelt-ikke beskatnings situation.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster kan kun fordele beskatningsretten mellem aftaleparterne af den givne dobbeltoverenskomst. Denne ret til fordeling af beskatningen indeholder ikke en hjemmel til at kræve beskatning. På baggrund af dette kan Danmark ikke få tildelt en beskatningsret, og derefter udfører en beskatning, hvis der ikke er dansk intern hjemmel til denne beskatning. Det er dog muligt for dobbeltbeskatningsoverenskomster at fordele retten til beskatningen, så den danske interne hjemmel ikke får virkning, da dobbeltbeskatningsoverenskomster kan begrænse aftalelandenes beskatningsret.

Anvendelsesområdet for de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster er baseret på OECD's modeloverenskomst, som er beskrevet i dobbeltbeskatningsoverenskomstens tekst i art. 1 og art.2, som omhandler hvilke personer og hvilke skatter, der er omfattet. En dobbeltbeskatningsoverenskomst kan benyttes af de lande som fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Det geografiske anvendelsesområde i dobbeltbeskatningsoverenskomster er ikke direkte defineret, men en række af fordelingsartiklerne har forskellige geografiske anvendelsesmuligheder. Det geografiske

anvendelsesområde i art. 15 anses som globalt. Dette ses f.eks. i art. 15 som behandler fordeling af beskatningsretten ved lønindkomst, samt ved konstatering af international trafik.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster som har taget sit udgangspunkt fra OECD's modeloverenskomst, så vil definitionen af, hvordan domicillandet bliver defineret ske ud fra landenes interne regler. Det fremgår af art. 4 stk. 1 i OECD's modeloverenskomst, at det land som efter deres interne regler anser en person for hjemmehørende i dette land bliver i dobbeltbeskatningsoverenskomsten betegnet som domicilland. I tilfælde af, at der er flere lande som anser en person for hjemmehørende, så vil domicillandet blive afgjort af art. 4 som indeholder en række trin til at afgøre, hvor personen i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal anses som hjemmehørende, og dermed domicilland. Definitionen af kildelandet i forhold til OECD's modeloverenskomst, så er kildelandet ikke defineret direkte i modeloverenskomsten, og derfor har definitionen af kildelandet blevet forsøgt defineret i henhold til rets- og administrativ praksis. Det må udledes, i forhold til definitionen af kildelandet, at der ikke i rets- og administrativ praksis er en klar definition, da det må konstateres, at der er en forskel i forhold til om lempelsen ønskes efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller ligningslovens § 33 A.

I OECD's modeloverenskomst er fordelingen af retten til beskatning ved lønindkomst placeret i art. 15, hvor det direkte fremgår, at en persons domicilland har retten til beskatning til den indkomst, medmindre det udførte arbejde er sket i det andet land. Det fremgår af art. 15, stk. 1, 1. pkt. I henhold til art. 15 stk. 2 vil det arbejde som er udført i det andet land kunne beskattes der, hvis persons ophold ikke har været over 183 dage, placeringen af arbejdsgiver ikke er i det land, samt at den udbetalte løn ikke stammer fra et fast driftssted i dette land.

I art. 15 stk. 3 i OECD's modeloverenskomst er arbejde udført i international trafik fordelt, hvor udgangspunktet er, at personens domicilland har retten til beskatningen. Ved konstatering af at der er tale om international trafik, så er der en risiko for, at dette kan få betydning i forhold til lempelsesmulighederne vedrørende ligningslovens § 33 A, hvis der oparbejdes indkomst i international trafik. Ved forståelsen af begrebet international trafik i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst, så er international trafik defineret i art. 3. I SKM2018.60HR kom Højesteret frem til, at for der kunne konstateres, at der var tale om international trafik, så skulle der ske en transport af enten gods eller personer mellem pladser.

Art. 21 i OECD's modeloverenskomst fordeler retten til beskatning af al resterende indkomst, som ikke er nævnt i forudgående artikler. Art. 21 skal ses som et eksempel på, at dobbeltbeskatningsoverenskomster altid finder anvendelse i form af, at art. 21 sørger for, at det kun er domicillandet eller kildelandet som kan beskatte en given indkomst og ikke en udefremkommende tredjepart.

Ved konstateringen at dobbeltbeskatningsoverenskomster altid finder anvendelse, så vil i det sammenhæng med fortolkningen af ligningslovens § 33 A stk. 3 betyde, at ved opfyldelse af betingelserne i ligningslovens § 33 A stk. 1 altid vil medføre, at ligningslovens § 33 A stk. 3 altid vil finde anvendelse, da der næsten altid er en dobbeltbeskatningsoverenskomst som vil tildele Danmark retten til beskatning. Det må dog betyde, at der er en forskel på det overordnet anvendelsesområde for dobbeltbeskatningsoverenskomster sammenholdt med anvendelsesområdet for dobbeltbeskatningsoverenskomster ved fortolkning af ligningslovens § 33 A stk. 3. Det må i samme

ombæring nævnes, at der i retspraksis er sket fuld lempelse efter ligningslovens § 33 A stk. 1, som også taler for, at anvendelsesområdet generelt er anderledes, når det sker i kombination med fortolkning af ligningslovens § 33 A stk. 3. I de tilfælde, hvor der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et givent land, og der samtidigt er givet fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1, så må det udledes, at der er en forskel i anvendelsesområdet af dobbeltbeskatningsoverenskomster helt generelt, samt når disse anvendes i sammenhæng med fortolkning af ligningslovens § 33 A stk. 3.

Der er som udgangspunkt ikke den store tvivl i valget af dobbeltbeskatningsoverenskomst, når ligningslovens § 33 A ønskes at blive anvendt. Det klare udgangspunkt er, at en person kan få fuld lempelse, hvis personen opfylder betingelserne i ligningslovens § 33 A stk. 1 og dette sker i et land som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Den fulde lempelse er også en mulighed i det tilfælde, hvor Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et givent land, men retten til beskatning ikke er tillagt Danmark. De tilfælde, hvor Danmark er tillagt beskatningsretten, så er der kun mulighed for halv lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 3. Anvendelsen af arbejdslandet, samt den fulde-og halv lempelse kan ses i rets-og administrativ praksis, TfS.1997,364 og SKM2019.536.LSR. De tilfælde, hvor Danmark ikke er tillagt beskatningsretten, så kan der i disse dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået med Danmark være en tilstedeværelse af subsidier beskatningsret. Den subsidierede beskatningsret kan i en række tilfælde have den konsekvens, at der kun er mulighed for halv lempelse efter ligningslovens § 33 A stk.3. Den subsidierede beskatningsret er afhængighed af, om der er en given bundgrænse i det andet land, som forhindrer denne beskatningsret, så kan ligningslovens § 33 A stk. 3 ikke finde anvendelse.

Ved gennemgangen af ligningslovens § 33 A, så er fordelingen af beskatningsretten ret klar. Dette er dog ikke tilfældet i de situationer, hvor der ønskes lempelse efter ligningslovens § 33 A, hvor der oparbejdes lønindkomst på et skib i internationalt farvand, hvor der ikke er konstateret international trafik. Der er ikke retspraksis som berører denne situation, og derfor er retstilstanden på dette område uklar. Den retspraksis som findes på området, behandler de situationer, hvor der bliver konstateret international trafik, hvor landsretten i SKM2023.341.ØLR og SKM2024.9.ØLR anvendte dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet. Uklarheden i retstilstanden på dette område har baggrund i, om domstolene vil anvende dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet eller landet hvor arbejdet er udført, arbejdslandet, i den situation, hvor der ikke bliver konstateret international trafik. Der er tale om et scenarie, hvor der oparbejdes lønindkomst i internationalt farvand, hvor der ikke er tale om international trafik i henhold til Højesterets definition i SKM2018.60HR.

Landsretten har i SKM2023.341.ØLR og SKM2024.9.ØLR i begge tilfælde anvendt dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet. I et scenarie, hvor der ikke konstateres international trafik, men dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet bliver anvendt, så vil fordelingen af retten til beskatning ske efter art. 15 stk.1 og stk.2. I henhold til art. 15 stk.1 så vil Danmark i SKM2024.9.ØLR blive tillagt beskatningsret, da arbejdet ikke er udført i den anden stat, og i SKM2024.9.ØLR var det USA, som i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten blev anset som "anden stat". Hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet blev anvendt, så vil det i dette tilfælde vil være i internationalt farvand, hvor det ikke er muligt at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et område, som ikke er omfattet af et lands territorium samt

territoriale farvand. Konsekvensen af dette må derfor udledes til at være, at der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst til stede, og derfor vil der være mulighed for fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1.

Retstilstanden er altså uklar, da domstolene ikke har taget stilling til om anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal ske med arbejdsgiverlandet eller arbejdslandet, når der ikke bliver konstateret international trafik ved lempelse efter ligningslovens § 33 A. Det kan have afgørende betydning for, om der er mulighed for fuld eller halv lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1 og stk. 3. Den retlige tvivl kan med sandsynlighed ramme personer som fisker i internationalt farvand, da Højesteret i deres afgørelse SKM2018.60HR fast slog begrebet international trafik, og ud fra denne afklaring, så må det anses som ikke særligt sandsynligt, at en person som fisker i internationalt farvand vil blive omfattet af begrebet international trafik.

I SKM2023.341.ØLR og SKM2024.9.ØLR blev både Ligningslovscirkulæret samt Den juridiske vejledning kommenteret af både Byretten og Landsretten i begge Landsretsafgørelser. Ud fra domstolenes kommentarer i deres begrundelse, så skulle henvisningerne til ligningslovscirkulæret og Den juridiske vejledning ses i en helhed med ligningslovens § 33 A, hvor både stk.1 og stk. 3 indgik. Angående det opstillet scenarie med søfolk i internationalt farvand, så afviste Landsretten dette med baggrund i de faktiske oplysninger. Endvidere så fremgik det af Byrettens begrundelse i SKM2023.126.BR, at der ikke direkte i ligningslovens § 33 A stk. 1 ikke fremgik at der skulle ske fuld lempelse ved oparbejdet indtægt i internationalt farvand. Samtidig kom Byretten også frem til at afvise henvisningen i ligningslovscirkulæret pga. de faktiske oplysninger, men ikke selve det scenarie, hvor der blev arbejdet på et skib under dansk rederi som sejlede i internationalt farvand. Landsretten SKM2024.9.ØLR tilsluttede sig ovenstående ved at stadfæste Byrettens dom. Det er dog uklart, hvordan der ikke kan være en modsætning i, at Byretten fremhæver, at der ikke direkte af ordlyden i ligningslovens § 33 A stk. 1 fremgår en mulighed for fuld lempelse i internationalt farvand, men samtidig ikke direkte afviser det scenarie i ligningslovscirkulæret, hvor det er muligt at få fuld lempelse i internationalt farvand.

Argumentationen som taler for at anvende dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet fremfor arbejdslandet, kan tage udgangspunkt i ordlyden i ligningslovens § 33 A stk. 3, hvor det ikke fremgår af ordlyden, hvilken specifik dobbeltbeskatningsoverenskomst som skal anvendes, som tildeler Danmark retten til beskatning. Baggrunden for indførslen af ligningslovens § 33 A stk. 3, taler desuden også for anvendelse af arbejdsgiverlandet, da indførslen var begrundet med at Danmark ikke ønskede at få kritik fra andre lande, da de danske arbejdsgivere ville kunne have en fordel af ligningslovens § 33 A stk.1, og blandt andet på baggrund af dette blev ligningslovens § 33 A stk. 3 indført, så dobbelt ikke-beskatning kunne undgås. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet blev også anvendt i Højesteretsdommen SKM2018.60.HR, som blandt andet omhandlede definitionen af international trafik, samt den tilhørende konsekvens som omhandlede en mulig lempelse af den oparbejdede lønindkomst i internationalt farvand. Den ønskede lempelse var efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten og ikke specifikt ligningslovens § 33 A. Anvendelsen af arbejdsgiverlandet må tale for dette, dog tog Højesteretsdommen udgangspunkt i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande, hvor der specifikt er indsat art. 15 stk. 4 som behandler fordelingen af lønindkomst ved fiskeri til personens domicilland.

Argumentationen imod anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet, har sit udgangspunkt i, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet er blevet anvendt i retspraksis i TfS 1997,364 samt i administrativ praksis i SKM2019.536.LSR som er blevet gennemgået i denne specialeafhandling. I disse to eksempler er dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet blevet anvendt, hvor der blev ønsket lempelse efter ligningslovens § 33 A. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet bliver endvidere heller ikke anvendt i de tilfælde, når et givent arbejde er blevet udført, af en fuld skattepligtig person til Danmark, i et land, hvor Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Dette scenarie er også blevet præsenteret i specialet.

Det taler endvidere også for anvendelsen af arbejdslandet, da det i ligningslovscirkulæret fremgår, at der er mulighed for fuld lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A stk. 1, hvis det udførte arbejde ombord på et skib, under dansk rederi, sejler i internationalt farvand eller i en fremmed stat som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

I OECD's modeloverenskomst art. 15 fremgår det direkte, at fordelingen skal ske mellem en persons domicilland, og der hvor arbejdet er udført. Dette taler for, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdslandet skal anvendes. Anvendelsen af ligningslovens § 33 A indeholder endvidere ikke en henvisning til arbejdsgiverlandet, samt er ligningslovens § 33 A afhængighed af art. 15 i overenskomsten, da fordelingen af retten til beskatning af lønindkomst afgøres i denne artikel.

Det kan ud fra ovenstående argumenter, som enten, er for eller imod anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med arbejdsgiverlandet konstateres, at der er en række momenter som repræsenterer begge sider, men det altafgørende vil i sidste ende afhænge af, hvad domstolene vil komme frem til. Som tidligere beskrevet, så er det ikke afklaret i retspraksis, hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst der vil blive anvendt i problemstillingen som er blevet behandlet i dette speciale.

8. Litteraturliste

8.1 Love m.v.

Bekendtgørelse 1981-02-12 nr. 6 af overenskomst af 11. november 1980 med Storbritannien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding

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

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

Bekendtgørelse 1997-06-25 nr. 92 af Overenskomst af 23 september 1996 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst-og formueskatter.

Bekendtgørelse 2000-04-14 nr. 13 af overenskomst af 19. august 1999 mellem regeringen i Kongeriget Danmark og regeringen i Amerikas Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter

Kildeskatteloven, Lovbekendtgørelse nr. 824 af 28 april 2021

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

Ligningsloven, Lovbekendtgørelse 2023-01-13 nr. 4, om påligningen af indkomstskat til staten.

Lov nr 1115 af 21/12/1994, Lov om ændring af ligningsloven m.v. (Beskatning af lønarbejde i udlandet m.v.)

Lov 1997-03-12 nr. 190 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande

Statsskatteloven, lov nr. 149 af 10 april 1922, Lov om indkomst-og formueskat til staten

8.2 Retspraksis

Tfs 1997,364

SKM2003.209HR

SKM2003.405.HR

SKM2018.60HR

SKM2023.18.ØLR

SKM2023.126.BR

SKM2023.341.ØLR

SKM2024.9.ØLR

8.3 Administrativ retspraksis – Skatterådet

Landskatteretsafgørelse, Journalnr. 19-0041946

SKM2019.536.LSR

SKM2023.286.SR

SKM2023.433 SR

8.4 Forarbejder – Lovforslag

Bemærkninger til lovforslag nr. 97 af 26 november 1975, Forslag til Lov om ændring af lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten

Bemærkninger til lovforslag nr. L 73 af 23. november 1994, Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (beskatning af lønarbejde i udlandet)

Forslag til Lov om ændring af ligningsloven nr. L 73 af 23 november 1994 (beskatning af lønarbejde i udlandet)

Forslag til Lov om ændring af lov om påligning af indkomst- og formueskat til staten, Tillæg A, af 26 november 1975 (Beskatning af lønindkomst erhvervet i udlandet)

Lovforslag nr. L 154 af 12. marts 1982, Folketingstidende 198182, 2. saml., tillæg A, sp. 3885

8.5 Cirkulærer

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

8.6 Den juridiske vejledning – Styresignal mv.

Den juridiske vejledning, A.A.1.3.2, Skatterådets opgaver og fremgangsmåden ved behandlingen af disse, 2024-1

Den juridiske vejledning, C.F.8.2.2.23.3, Credit lempelse, 2024-01

Den juridiske vejledning, Om Den juridiske vejledning, Bindende virkning, 2024-1

SKM2023.519.SKTST

8.7 Litteratur

Blume, Peter, Retssystemet og juridisk metode, 4. udgave, Djøf Forlag, 2020

Bolander, Jane, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, Djøf Forlag, 2021

Bryde Andersen, Mads, Ret og Metode, 1. udgave, Gads Forlag, 2002

Koerver Schmidt, Peter, Michael Tell og Katja Dyppel Weber, International skatteret - i et dansk perspektiv, 2. udgave, Hans Reitzels Forlag, 2020

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

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

Reimer, Prof. Dr Ekkehart, Prof. Dr Alexander Rust, Johannes Becker, Katharina Blank, Prof. Dr Luc De Broe, Prof. Dr Ana Paula Dourado, Prof. Dr Werner Haslehner, Prof. Dr Erik C.C.M. Kemmeren, Stella Langner, Prof. Dr Matthias Valta, Dr Alexander Blank, Michael Blank, Prof. Dr Axel Cordewener, Dr Daniela Endres-Reich, Prof. Dr Roland Ismer, Prof. DDR Georg Kofler, Sophia Piotrowski, Julia Roß, Annika Streicher, and Prof. Dr Jens Wittendorff, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 5. udgave, volume 1, Kluwer Law International, 2022.

Reimer, Prof. Dr Ekkehart, Prof. Dr Alexander Rust, Johannes Becker, Katharina Blank, Prof. Dr Luc De Broe, Prof. Dr Ana Paula Dourado, Prof. Dr Werner Haslehner, Prof. Dr Erik C.C.M. Kemmeren, Stella Langner, Prof. Dr Matthias Valta, Dr Alexander Blank, Michael Blank, Prof. Dr Axel Cordewener, Dr Daniela Endres-Reich, Prof. Dr Roland Ismer, Prof. DDR Georg Kofler, Sophia Piotrowski, Julia Roß, Annika Streicher, and Prof. Dr Jens Wittendorff, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 5. udgave, volume 2, Kluwer Law International, 2022.

Winter Sørensen, Niels, Beskatning af international erhvervsindkomst, 1. udgave, Forlaget Thomson A/S, 2000

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

8.8 Modeloverenskomster

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