



**FOLKETINGETS
OMBUDSMAND**

Delvis dobbeltbeskatning af pilot for arbejde udført i Spanien

Resumé

9. marts 2021

En pilot, der var fuldt skattepligtig til Danmark, udførte arbejde som pilot for forskellige udenlandske selskaber. Han fik i den forbindelse udbetalt løn fra Schweiz og senere fra Spanien.

Piloten indbetalte skat til Spanien af hele sin optjente løn fra et udenlandsk selskab med base der. Piloten havde desuden i forbindelse med lønudbetalingerne fra Schweiz og Spanien indbetalt nogle forskellige sociale sikringsbidrag.

Der var ingen dobbeltbeskatningsaftale med Spanien, og de danske skattemyndigheder ville kun give piloten lempelse for en del af den spanske skat, som vedrørte arbejde udført i Spanien.

Piloten klagede til ombudsmanden over, at han på den måde blev dobbeltbeskattet af en del af sin indtægt fra Spanien, og at han ikke fik fradrag for indbetalte obligatoriske sociale bidrag til Schweiz og Spanien.

Ombudsmanden udtalte, at han ikke havde grundlag for at kritisere Landskatterettens afgørelse om, at lempelsesreglen i ligningslovens § 33 kun vedrørte arbejde udført i Spanien, dvs. arbejde udført på spansk landjord eller i spansk luftrum.

Ombudsmanden havde heller ikke grundlag for at kritisere, at Landsskatteretten kun havde anset det for dokumenteret, at en enkelt post på lønsedlerne fra Schweiz og ingen af posterne på lønsedlerne fra Spanien kunne anses for omfattet af fradragsreglen i ligningslovens § 8 M, stk. 2, om obligatoriske sociale bidrag.

(Sag nr. 20/03801)

I det følgende gengives ombudsmandens udtalelse om sagen, efterfulgt af en sagsfremstilling:

Ombudsmandens udtalelse

1. Sagens faktiske omstændigheder

1.1. Generelt om sagen og dens forløb

Sagen drejer sig om A's skatteansættelse for indkomstårene 2012-2014. A var i de pågældende indkomstår fuldt skattepligtig til Danmark, men udførte arbejde som pilot for udenlandske selskaber, der havde baser i henholdsvis Schweiz og Spanien.

A indbetalte skat af hele sin optjente løn til henholdsvis Schweiz og Spanien. Han indbetalte desuden nogle forskellige sociale bidrag i de to lande.

I forbindelse med sine selvangivelser for indkomstårene 2012-2014 foretog A nedslag i den danske skatteberegning for skat indbetalt til henholdsvis Schweiz og Spanien. Han foretog desuden fradrag for indbetalte sociale sikringsbidrag i Schweiz i 2012 og i Spanien i 2013 og 2014.

SKAT traf den 28. juli 2016 afgørelse om at give nedslag i den danske skatteberegning for den skat, som var betalt til Schweiz, men afviste samtidig at give nedslag i den skat, som var betalt til Spanien efter bestemmelsen i ligningslovens § 33. A fik efter bestemmelsen i ligningslovens § 8 M, stk. 2, fradrag for et af flere sociale bidrag, som var indbetalt i Schweiz (posten med titlen "Swiss Social Security"), men afslag på de bidrag, som var indbetalt i Spanien.

Du klagede på A's vegne over afgørelsen til Landsskatteretten, der den 23. juni 2020 traf afgørelse om, at der i henhold til ligningslovens § 33 kun kunne ske lempelse i den danske skat for den del af den indbetalte skat til Spanien, som vedrørte arbejde udført i Spanien, dvs. arbejde udført på spansk landjord eller i spansk luftrum, men ikke for det arbejde, der var udført i andre lande end Spanien. Landsskatteretten anmodede Skattestyrelsen om at foretage den talmæssige opgørelse.

Landsskatteretten stadfæstede samtidig SKATs afgørelse vedrørende fradrag for sociale bidrag, dog således, at fradraget for det beløb, der var indbetalt til "Swiss Social Security" i indkomståret 2013, beløbsmæssigt blev ændret.

Du klagede den 8. juli 2020 til mig over Landsskatterettens afgørelse.

1.2. A's løn mv. for flyvninger fra Schweiz

A blev den 18. juli 2011 ansat som pilot hos flyselskabet B, og han udførte flyvninger i international trafik for B, Schweiz, indtil den 31. august 2013.

Lønsedlerne fra B, Schweiz, indeholdt bl.a. følgende poster (januar 2012):

“Salary elements

Monthly Base Salary	4'625.00
Total gross salary:	4'625.00 EUR

Deductions

Swiss Social Security	- 238.19
Unemployment Contribution	- 50.88
Maternity Insurance Contrib.	- 2.08
Pension Plan Contributions	- 231.25
Non-Prof. Acc. Insurance	- 24.28
Tax at source GE	- 527.25
Total deductions:	-1'073.93 EUR

Specials

Health Insurance Contribution	1'100.55
Per diem 58.61	
Per diem 98.91	
Per diem 87.56	
Per diem 87.65	
Per diem 121.11	
Total specials:	1'554.39 EUR

Net salary: 5'105.46 EUR”

I sagens akter findes tillige to årlige lønoplysningssedler for henholdsvis 2012 og 2013, som var udarbejdet af den schweiziske arbejdsgiver. Posterne har teksten på tysk, fransk og italiensk. I den franske tekst var der anført (2012-årsopgørelsen):

”9. Cotisations AVS /AI/ APG/ APG/ AC/ AANP – (...) 4'583	
10. Prevoyance profession	
10.1. Cotisations ordinaires (...) 3'360	
10.2. Colisations pour le rechat (...)”	

Posterne er opgjort i schweiziske franc (CHF). I alt udgør post 9 og post 10.1 for indkomståret 2012: 7.943 CHF. For indkomståret 2013 udgjorde post 9 og 10.1 i alt: 6.046 CHF.

I forbindelse med klagen til Landsskatteretten indsendte du desuden et svar af 16. april 2020 fra de schweiziske myndigheder, hvori det blev oplyst, at Schweiz ikke kunne udstede en såkaldt A1-blanket, men at posterne: "old-age and survivors' insurance (AVS/AHV), invalidity insurance (AI/IV), income compensation allowances scheme (APG/EO), unemployment insurance (AC/ALV) and family allowances (LAFam/FamZG)" alle vedrørte social sikring i Schweiz.

1.3. A's løn mv. for flyvninger fra Spanien

A blev den 16. september 2013 ansat som pilot hos flyselskabet C med start den 7. oktober 2013. Den 16. september 2013 indgik C og A aftale om, at han skulle arbejde for flyselskabet D som pilot i 2 år med mulighed for forlængelse. (...). A udførte sit arbejde fra D's base på Gran Canaria, Spanien.

Lønsedlerne fra C indeholdt følgende poster opgjort i euro (oktober 2013):

"CONCEPT	INCOME	DEDUCTIONS
Base Pay	3.800,00	
COTIZACION CONT.COMU 4,70		161,01
COTIZACION FORMACION 0,10		3,43
COTIZACION DESEMPLEO 1,60		54,81
TRIBUTACION I.R.P.F. 24,75		940,50
GROSS SALARY	3.800	
T. DEDUCTIONS		1.159,75
NET SALARY 2.640,25"		

A havde for indkomstårene 2013 og 2014 foretaget fradrag for indbetalte sociale sikringsbidrag til de spanske myndigheder på henholdsvis 3.756 kr. og 20.580 kr. Jeg forstår, at det svarede til en sammenlægning af de poster på lønsedlerne fra C, der havde betegnelserne "Cotizacion Cont. Comu", "Cotizacion Formacion" og "Cotizacion Desempleo".

I forbindelse med klagen til Landsskatteretten indsendte du bl.a. dokumentation fra de spanske myndigheder for, at der var indbetalt spansk skat på 24,75 pct. af den løn, som A havde optjent fra den spanske base. Du indsendte også en såkaldt A1-blanket fra de spanske myndigheder.

2. Retsgrundlaget

2.1. Landsskatterettens afgørelse vedrørende lempelse for den betalte skat til Spanien er truffet efter ligningslovens § 33, stk. 1.

Bestemmelsen i § 33, stk. 1, har følgende ordlyd (senest bekendtgjort ved lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019 om påligningen af indkomstskat til staten):

”§ 33. Skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark. Fradragsbeløbet skal dog ikke kunne overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten.”

Bestemmelsen blev indsat i ligningsloven ved lov nr. 325 af 14. december 1959. I forarbejderne til bestemmelsen (Folketingstidende 1959-60, Tillæg A, sp. 282 ff.) var der anført bl.a. følgende:

”Under folketingsudvalgets forhandlinger om forslag til lov om udskrivning af indkomst- og formueskat til staten for skatteåret 1959-60 drøftedes spørgsmålet om indførelse af nedslag i skatten af indtægter erhvervet i udlandet, når der i udlandet allerede er opkrævet skat af disse indtægter, og finansministeren gav tilsagn om inden fremsættelsen af ligningslovforslaget for skatteåret 1960-61 at tage spørgsmålet op til undersøgelse.

Det forelagte forslag til lovbestemmelse er resultatet af denne undersøgelse.

Bestemmelsen tager sigte på at lempe den dobbeltbeskatning, der opstår, når en i udlandet beskattet indkomst, der oppebæres af her i landet skattepligtige personer eller selskaber, i medfør af de gældende regler også undergives beskatning her i landet. Reglen bevirker således en lempelse af beskatningen af indtægter, der tilfører Danmark fremmed valuta.”

Der er ikke i forarbejderne nogen nærmere uddybning af, hvad der skal forstås ved udtrykket ”kilder dér”.

Bestemmelsen og skatteforvaltningens praksis er beskrevet i bl.a. Skatteforvaltningens juridiske vejledning pkt. C.F.4.1. Der anføres i pkt. C.F.4.1 (2021-1) bl.a.:

”Det er kun skat, der er betalt i kildelandet, der er omfattet af LL § 33. Kildelandet anses i relation til lønindkomst for at være arbejdslandet.

Hvis arbejdslandet er forskelligt fra arbejdsgiverens hjemland, kan der efter Skattestyrelsens opfattelse ikke gives lempelse for skat, der betales i arbejdsgiverens hjemland.

Danmark skal således som bopælsland fx ikke give lempelse for skat, som en arbejdsgiver i det andet land indeholder for arbejde udført i et tredjeland.”

Den juridiske vejledning henviser tillige til (det gældende) cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, pkt. 5.1.1, hvor der er anført bl.a. følgende vedrørende § 33, stk. 1:

”5.1.1. Almindelig creditlempelse

Efter ligningslovens § 33, stk. 1, nedsættes den danske skat af indkomst fra kilder i udlandet, når indkomsten er beskattet i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne. Bestemmelsen finder anvendelse for såvel fuldt som begrænset skattepligtige.

...

Efter ordlyden af § 33, stk. 1, skal den udenlandske skat være opkrævet af indkomst fra kilder der. I relation til vederlag for personligt arbejde anses kilden for at være det sted, hvor arbejdet udføres. En skattepligtig, der udfører arbejde her i landet for en udenlandsk arbejdsgiver, kan derfor ikke få nedslag efter ligningslovens §33, stk. 1.”

Cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 ophævede cirkulære nr. 96 af 22. juni 1993. I cirkulæret fra 1993 var § 33, stk. 1, beskrevet på samme måde.

Henrik Peytz, Ligningsloven med kommentarer, 2. udgave (2018), bind III, s. 2376 f., anfører om ligningslovens § 33 bl.a. følgende:

”Kildelandet anses i relation til lønindkomst for at være *arbejdslandet*.

I relation til *vederlag for personligt arbejde* antages kilden således for at være det sted, *hvor arbejdet udføres*. En skattepligtig, der udfører arbejde i Danmark for en udenlandsk arbejdsgiver, kan derfor ikke få nedslag efter ligningslovens § 33 (...)

Hvis arbejdslandet er forskelligt fra arbejdsgiverens hjemland, kan der efter SKATs opfattelse ikke gives lempelse for skat, der betales i arbejdsgiverens hjemland.

Efter SKATs opfattelse skal Danmark som bopælsland således f.eks. ikke give lempelse for skat, som en arbejdsgiver i det andet land indeholder for arbejde udført i tredjeland.”

B. Munch Pedersen, Betingelsesløs credit vedrørende non-treaty lande?, TfS 1989, s. 651, anfører bl.a. følgende om begrebet ”kilder dér” i § 33, stk. 1:

”Efter § 33, stk. 1, første pkt., er det en forudsætning for at indrømme credit, at der er tale om ’Skat, der er betalt til fremmed stat (...) og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse (...)’.

Ordene ’opkrævet af indkomst fra kilder dér’ indebærer for det første eksempelvis, at hvis den skat, der er betalt til stat A (helt eller) delvis er opkrævet på grundlag af indkomst fra kilder i stat B (hvilket vel har størst praktisk betydning i visse dobbeltdomicilsituationer), så kan der kun indrømmes credit for den del af skatten til stat A, der kan relateres til kilder i denne stat selv.”

Niels Winther-Sørensen, Beskatning af international erhvervsindkomst (2000), s. 146 f., anfører bl.a. følgende om ligningslovens § 33:

”I dansk ret er der gennemført enkelte *lovbestemmelser* til brug for opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst, jf. bl.a. LL § 5 D, § 5 I og § 33 F. En række spørgsmål er der taget stilling til i *administrativ praksis*, som så typisk både gælder for domicillandslempelsen i henhold til en overenskomst og i henhold til de interne lempelsesregler i LL §§ 33 og 33 A. Selv om man naturligvis ikke ukritisk kan lægge administrativ praksis til grund for løsningen af et spørgsmål, der har betydning for den skat, de enkelte borgere skal betale, må det antages, at administrativ praksis kan få væsentlig betydning. Det må erkendes, at der i forhold til en række spørgsmål om gennemførelsen af en overenskomst er brug for nogenlunde faste retningslinjer. I mangel af lovregler, retspraksis mv. må det antages, at også domstolene i vidt omfang vil følge en fast administrativ praksis vedrørende spørgsmål om opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst.”

2.2. Afgørelsen vedrørende fradraget for de sociale bidrag til henholdsvis Schweiz og Spanien er truffet efter ligningslovens § 8 M, stk. 2.

Bestemmelsen i § 8 M, stk. 2, har følgende ordlyd:

”§ 8 M.

...

Stk. 2. For personer omfattet af kildeskattelovens § 1 fragår obligatoriske udenlandske sociale bidrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, som bidraget vedrører, når den pågældende

- 1) i henhold til en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er hjemmehørende i fremmed stat, Grønland eller Færøerne og
- 2) er omfattet af social sikringslovgivning i fremmed stat i medfør af De Europæiske Fællesskabers forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet.”

Bestemmelsen fik sin nuværende formulering ved lov nr. 521 af 12. januar 2009.

Bestemmelsen i § 8 M, stk. 2, er beskrevet i bl.a. Skatteforvaltningens juridiske vejledning, pkt. C.A.4.1.11.

Frem til 2015 var bestemmelsen kun beskrevet relativt kort. Der var således i punkt C.A.4.1.11 (2014 – 2) anført følgende:

”Fradrag for udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag
Dokumenterede udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag kan fradrages i den personlige indkomst, hvis medarbejderen er fuldt skattepligtig til Danmark og ikke er hjemmehørende i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst og er omfattet af social sikringslovgivning i udlandet i medfør af EU's forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter indenfor EU eller social sikringslovgivning i udlandet i medfør af en mellemfolkelig aftale, som Danmark har tiltrådt.

Bemærk

SKAT kan kræve dokumentation for, at medarbejderen er omfattet af udenlandsk social sikringslovgivning, og at der er tale om obligatoriske sociale bidrag eller arbejdsgiverbidrag.”

I dag er der i afsnit C.A.4.1.11 anført bl.a. følgende (2021-1):

”Regler om social sikring

...

Rådets forordning, RFO 883/2004, fastsætter regler for at koordinere de sociale sikringsordninger for borgere i EU-landene, Schweiz, Norge, Island og Liechtenstein.

...

Nærmere om betingelser for fradrag

Fradraget er betinget af, at personen kan dokumentere at være omfattet af udenlandsk social sikringslovgivning. Dokumentation for obligatorisk social sikring i et andet EU/EØS-land m.fl. sker ved at fremlægge en afgørelse herom, (for erhvervsaktive personer som udgangspunkt en blanket A1, når det gælder EU/EØS-lande). Personen skal således kontakte Udbetaling Danmark, som træffer afgørelse vedrørende spørgsmål om international social sikring, og varetager kontakten med andre landes sociale sikringsmyndigheder, når det er relevant for sagens behandling.

Obligatoriske sociale bidrag nævnt i bestemmelsen omfatter lovpligtige sociale bidrag, som opkræves hos lønmodtageren selv eller den selvstændigt erhvervsdrivende til sociale sikringsordninger, som personen efter RFO 883/2004 eller anden konvention eller bilateral aftale har pligt til at betale.

Bidrag til sociale sikringsordninger etableret gennem en kollektiv overenskomst er derimod ikke fradragsberettigede efter bestemmelsen. Det samme gælder øvrige frivillige ordninger om social sikring.”

3. Hvad har myndighederne anført?

3.1. Skattestyrelsen og Landsskatteretten har i deres afgørelser og i udtalelserne til mig i sagen anført bl.a., at D, der er hjemmehørende i Norge, må anses for A's reelle arbejdsgiver. Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst finder derfor anvendelse, og Danmark har efter denne beskatningsretten til arbejde, der udføres ombord på luftfartøj, jf. artikel 15, stk. 4, litra a.

Det fremgår af bl.a. Landsskatterettens afgørelse af 23. juni 2020, at der ikke foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Spanien. Skattestyrelsen har i sin udtalelse til mig af 10. november 2020 anført, at lempelse i den danske skatteberegning for skat betalt i Spanien derfor sker efter den interne danske lempelsesregel i ligningslovens § 33, som kan bruges, hvis der som her ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det pågældende land, eller hvis det er mere fordelagtigt at bruge den interne lempelsesregel i stedet for en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Skattestyrelsen og Landsskatteretten har i deres udtalelser til mig af henholdsvis 10. november 2020 og 18. november 2020 anført, at der ikke i forarbejderne til bestemmelsen i ligningslovens § 33 er bidrag til forståelsen af bestemmelsen i en situation, hvor skatteyderen for samme arbejdsgiver udfører arbejde i flere lande, og hvor skatten alene indeholdes i eller betales til ét land. Efter praksis er det imidlertid kun skat betalt til kildelandet, der er omfattet af anvendelsesområdet for ligningslovens § 33, og kildelandet anses i relation til lønindkomst for at være arbejdslandet.

Det fremgår af Landsskatterettens afgørelse af 23. juni 2020, at det forhold, at Spanien efter national spansk ret kan beskatte hele lønindkomsten, efter Landsskatterettens opfattelse ikke er bestemmende for muligheden for lempelse efter ligningslovens § 33.

3.2. I forhold til spørgsmålet om fradrag for obligatoriske sociale bidrag har Landsskatteretten anført i sin afgørelse af 23. juni 2020, at det er den person, som ønsker et fradrag, der har bevisbyrden for, at betingelserne er opfyldt. Det samme fremgår af Skattestyrelsens og Landsskatterettens udtalelser til mig i sagen.

Det er anført i Skattestyrelsens og Landsskatterettens udtalelser til mig af henholdsvis 10. og 18. november 2020, at dokumentationskravet efter ligningslovens § 8 M, stk. 2, er toledet: Det skal dokumenteres, at personen er omfattet af en social sikringslovgivning i fremmed stat i medfør af De Europæiske Fællesskabers forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet, og der skal foreligge dokumentation for egne betalte obligatoriske sociale bidrag i udlandet. Der skal i hver enkelt sag foretages en konkret vurdering af, om den dokumentation, der fremlægges, er tilstrækkelig til, at der kan godkendes fradrag.

Det fremgår også af myndighedernes udtalelser, at bidrag til sociale sikringsordninger etableret gennem en kollektiv overenskomst eller frivillige ordninger i henhold til praksis ikke er fradragsberettigede efter ligningslovens § 8 M, stk. 2.

Det fremgår af Landsskatterettens afgørelse, at Landsskatteretten i sagen har anset det for dokumenteret, at A var omfattet af lovgivning om obligatorisk social sikring i både Schweiz og Spanien. Myndighederne har også anset det for dokumenteret, at bidrag vedrørende "Swiss Social Security" kunne godkendes som værende omfattet af ligningslovens § 8 M.

Øvrige betalte bidrag i Schweiz og bidrag betalt i Spanien er ikke blevet godkendt som omfattet af bestemmelsen. Det fremgår af afgørelserne og udtalel-

serne i sagen, at det skyldes, at A efter myndighedernes opfattelse på baggrund af den fremlagte dokumentation, herunder lønsedler uden tydelige angivelser af bidrag, ikke i tilstrækkelig grad havde dokumenteret, med hvilke yderligere beløb han havde betalt lovpligtige bidrag til schweizisk og spansk social sikring. Myndighederne har i øvrigt bemærket, at der ikke var fuldstændig overensstemmelse mellem svaret fra de schweiziske myndigheder af 16. april 2020 og de øvrige poster på lønsedlerne og oplysningssedlerne fra arbejdsgiveren.

4. Dine synspunkter

4.1. Du har gjort gældende, at A's arbejdsgiver med rette har indeholdt og afregnet spansk skat af hele den optjente løn.

Du har samtidig gjort gældende, at det følger af ligningslovens § 33 og formålet med denne bestemmelse, at der netop skal ske lempelse for den fulde pålignede spanske skat, sådan at man undgår dobbeltbeskatning.

For så vidt angår den indeholdte og afregnede spanske skat har du bl.a. henvist til oplysningerne på lønsedlerne og til en erklæring afgivet af de spanske myndigheder om skatteansættelsen af skattepligtig indkomst som non-resident.

Du har til støtte for, at der skal ske lempelse for den fulde indeholdte spanske skat, anført, at begreberne bopælsland og arbejdsland er irrelevante i forhold til fastlæggelsen af beskatningsretten mellem Danmark og Spanien, når der netop ikke foreligger en dobbeltbeskatningsaftale. Du har samtidig anført, at der ikke ses at være hjemmel til at begrænse lempelsesreglen i ligningslovens § 33 til løn, der er optjent ved arbejde udført i Spanien og inden for spansk territorium. Du henviser til, at ligningslovens § 33 f.eks. ikke indeholder en henvisning til territorium eller til opholdssted. Du anfører også, at indkomstkilden ikke flyttes væk fra Spanien, blot fordi piloten flyver til og fra forretningsstedet i Spanien fra og til destinationer uden for Spanien.

4.2. For så vidt angår fradrag for de indbetalte sociale bidrag til Schweiz har du henvist til, at arbejdsgiverens årsopgørelser for 2012 og 2013 sammenholdt med svaret fra de schweiziske myndigheder må anses for at indeholde tilstrækkelig dokumentation for, at der skal godkendes et fradrag i henhold til ligningslovens § 8 M på henholdsvis 49.053 kr. (2012) og 36.630 kr. (2013).

Til støtte for, at A skal have godkendt et fradrag efter ligningslovens § 8 M for indkomstårene 2013 og 2014 på henholdsvis 3.756 kr. (2013) og 20.580 kr. (2014), har du henvist til de indsendte lønsedler fra C. Jeg har forstået, at de opgjorte beløb svarer til en sammenlægning af de poster på lønsedlerne fra

C, der havde titlerne "Cotizacion Cont. Comu", "Cotizacion Formacion" og "Cotizacion Desempleo".

5. Min vurdering

5.1. Lempelse for indbetalt spansk skat efter ligningslovens § 33, stk. 1

Min undersøgelse af sagen vedrører kun de danske myndigheders afgørelse efter og fortolkningen af ligningslovens § 33.

Jeg har således ikke taget stilling til de spanske myndigheders opkrævning af skat af hele A's løn udbetalt fra Spanien i indkomstårene 2013 og 2014, men jeg har forstået, at Landsskatterettens afgørelse betyder, at A reelt bliver dobbeltbeskattet, idet han kun opnår nedslag i den danske skat for den del af den indbetalte spanske skat, der vedrører løn for arbejde udført i Spanien.

Ligningslovens § 33 tager, som det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, jf. pkt. 2.1 ovenfor, sigte på at lempe den dobbeltbeskatning, der opstår, når en i udlandet beskattet indkomst, der oppebæres af her i landet skattepligtige personer eller selskaber, i medfør af de gældende regler også undergives beskatning her i landet.

Det fremgår af ordlyden af bestemmelsen, at der kan ske fradrag for skat, der er betalt til fremmed stat og "opkrævet af indkomst fra kilder dér".

Jeg har ud fra de foreliggende oplysninger lagt til grund, at der rent faktisk er indbetalt den fulde (spanske) skat af hele lønnen til Spanien. Det afgørende for sagen er derfor, om den indbetalte skat til Spanien i sin helhed må anses for "opkrævet af indkomst fra kilder dér".

Efter min opfattelse er Landsskatterettens fortolkning af § 33 forenelig med bestemmelsens ordlyd, idet ordet "kilde" naturligt kan forstås som henvisende til den stat, hvor den indkomstgivende aktivitet (her lønarbejde) er udført.

Efter forarbejderne til ligningslovens § 33 er formålet med bestemmelsen at undgå dobbeltbeskatning, men herudover indeholder forarbejderne som anført ovenfor under pkt. 2.1 ikke nærmere fortolkningsbidrag til, hvordan "indkomst fra kilder dér" skal forstås. Jeg mener herefter ikke, at de giver sikre holdepunkter for, at der må anlægges en anden fortolkning end den, som Landsskatteretten har anlagt.

Landsskatterettens fortolkning svarer til den praksis, som skattemyndighederne har anlagt gennem mange år, og hvorefter kildelandet i relation til lønindkomst skal anses for arbejdslandet. Jeg henviser til, at denne praksis er

beskrevet i bl.a. Skatteforvaltningens juridiske vejledning og Skatteministeriets cirkulærer fra 1993 og 1996.

Skattemyndighedernes praksis på dette punkt synes tiltrådt af i hvert fald dele af den juridiske litteratur.

Selv om det overordnede formål med bestemmelsen som nævnt er at undgå dobbeltbeskatning, mener jeg herefter, at jeg ikke har tilstrækkeligt grundlag for at kunne tilsidesætte den oplyste mangeårige praksis om, at alene arbejdslandet anses for kildelandet.

Jeg henviser til det anførte under pkt. 2.1 og til Niels Fenger, Forvaltningsret (2018), s. 335 f., hvor det anføres, at hvor loven ikke er entydig, kan forvaltningens interne regler tillægges betydning ved fortolkning og udfyldning af loven. Jeg henviser også til, at det er almindeligt antaget, at Skatteforvaltningens juridiske vejledning må tillægges en vis retskildemæssig betydning, hvor den indeholder entydige udsagn, der ikke er i direkte modstrid med – eller fører til resultater, der er i åbenbar modstrid med – højere rangerende retskilder, jf. Jacob Graff Nielsen, Legalitetsprincippet ved beskatning (2003), s. 307 (vedrørende den tidligere ligningsvejledning). Endelig henviser jeg vedrørende betydningen af administrativ skattepraksis som retskilde til Aage Michelsen mfl., Lærebog om indkomstskat, 18. udgave (2019), s. 115 ff.

På den baggrund mener jeg ikke, at jeg har grundlag for at kritisere resultatet af Landsskatterettens afgørelse om, at der kun kan gives lempelse efter ligningslovens § 33, stk. 1, for den del af den spanske skat, der vedrører arbejde udført i Spanien, dvs. arbejde udført på spansk landjord eller inden for spansk luftrum.

Jeg henviser i øvrigt til det anførte i Landsskatterettens begrundelse for afgørelsen og det anførte i myndighedernes høringssvar til mig.

5.2. Fradrag til sociale sikringsordninger efter ligningslovens § 8 M

Efter ligningslovens § 8 M, stk. 2, er det en generel betingelse for, at en person kan opnå fradrag for obligatoriske udenlandske sociale bidrag, at personen er omfattet af en obligatorisk social sikringslovgivning i den fremmede stat.

Jeg har forstået, at Landsskatteretten har anset denne betingelse for at være opfyldt både i forhold til Schweiz og Spanien.

Afgørende for sagens resultat er herefter Landsskatterettens konkrete vurdering af, hvilke beløb der – på baggrund af den fremlagte dokumentation – må anses for at vedrøre bidrag til obligatoriske sociale sikringsordninger etableret i henholdsvis Schweiz og Spanien. § 8 M, stk. 2, vedrører, jf. pkt.

2.2 ovenfor, ikke frivillige sociale ordninger eller ordninger, som ikke er etableret ved lov, men ved kollektive overenskomster.

Landsskatteretten (og forinden Skattestyrelsen) har foretaget en konkret vurdering af de fremlagte oplysninger og har på den baggrund (alene) fundet det dokumenteret, at der kan ske fradrag efter ligningslovens § 8 M, stk. 2, for indkomstårene 2012 med 21.294 kr. og 2013 med 14.196 kr. Det svarer til de poster på A's lønsedler fra B, Schweiz, der havde betegnelsen "Swiss Social Security".

Jeg kan ikke foretage en sådan konkret vurdering og afvejning af de fremlagte oplysninger på en anden og bedre måde end skattemyndighederne, som har særlige forudsætninger for at træffe afgørelser på området, bl.a. i kraft af deres erfaringer.

Jeg kan derfor kun kritisere skattemyndighedernes afgørelser, hvis der er særlige omstændigheder i sagen. Det kan f.eks. være, hvis de ikke har undersøgt sagen godt nok, eller hvis afgørelsen er udtryk for en usaglig forskelsbehandling. Efter min gennemgang af sagen mener jeg ikke, at den indeholder den slags særlige omstændigheder.

I forhold til indbetalingerne til Schweiz har jeg lagt vægt på, at der ikke er overensstemmelse mellem betegnelsen af posterne og antallet af poster på henholdsvis lønsedlerne fra B, de årlige oplysningssedler fra B og mailen fra de schweiziske myndigheder.

I forhold til indbetalingerne til de spanske myndigheder har jeg lagt vægt på, at der ikke er nogen beløbsangivelse på den indsendte A1-blanket, og at der ikke foreligger oplysninger, der kan bekræfte, om de obligatoriske sociale bidrag reelt svarer til de tre poster på A's lønsedler. Det fremgår af Skattestyrelsens udtalelse af 10. november 2020, at Skattestyrelsen tidligere har anset tilsvarende tre poster på lønsedler for at vedrøre obligatoriske sociale bidrag til Spanien. Skattestyrelsen oplyser dog samtidig, at det ikke dengang blev kontrolleret, om der reelt var tale om obligatoriske sociale bidrag til Spanien. Jeg har på den baggrund forstået, at Skattestyrelsens tidligere godkendelse af disse poster på lønsedlen – uden at sikre sig tilstrækkelig dokumentation for, at det vedrørte obligatoriske sociale bidrag – beroede på en fejl, og at det under alle omstændigheder var i strid med Landsskatterettens praksis. Skattestyrelsen har samtidig anført, at styrelsen for fremtiden vil sørge for at sikre, at der i alle sager foreligger tilstrækkelig dokumentation for, at de oplyste bidrag er fradragsberettigede efter § 8 M.

Jeg mener på baggrund af det anførte ovenfor ikke, at jeg har grundlag for at kritisere resultatet af Landsskatterettens afgørelse.

6. Afsluttende bemærkninger

Samlet set er det således min opfattelse, at jeg ikke har grundlag for at kritisere resultatet af Landsskatterettens afgørelse af 23. juni 2020.

Jeg har sendt en kopi af dette brev til Landsskatteretten og Skattestyrelsen til orientering.

Jeg gør opmærksom på, at jeg med dette brev afslutter min behandling af sagen. Det betyder, at du har en frist på en måned fra dette brev til eventuelt at indbringe sagen for domstolene. Jeg henviser til suspensionsreglen i skatteforvaltningslovens § 48, stk. 3 og 4, og mit brev af 14. juli 2020 til dig.

Sagsfremstilling

A boede i indkomstårene 2012-2014 i Danmark og var fuldt skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Han blev den 18. juli 2011 ansat som pilot hos B, og han udførte flyvninger i international trafik for B, Schweiz, indtil den 31. august 2013.

Den 16. september 2013 blev A ansat som pilot hos C med start den 7. oktober 2013. Den 16. september 2013 indgik C og A aftale om, at han skulle arbejde for D som pilot i 2 år med mulighed for forlængelse. (...). Det er oplyst, at A udførte sit arbejde fra D's base på Gran Canaria, Spanien.

A selvangav en udenlandsk indkomst på henholdsvis 412.088 kr. (indkomståret 2012), 254.679 kr. (indkomståret 2013) og 410.501 kr. (indkomståret 2014). Han havde bl.a. med henvisning til sine lønsedler foretaget nedslag i den danske skatteberegning for skat indbetalt til henholdsvis Schweiz og Spanien.

A havde desuden for indkomstårene 2012 og 2013 foretaget fradrag for indbetalte sociale sikringsbidrag til de schweiziske myndigheder på henholdsvis 49.053 kr. og 36.630 kr. A havde tillige for indkomstårene 2013 og 2014 foretaget fradrag for indbetalte sociale sikringsbidrag til de spanske myndigheder på henholdsvis 3.756 kr. og 20.580 kr.

SKAT traf afgørelse i sagen den 28. juli 2016. SKAT afviste at give nedslag i den danske skatteberegning for indkomstårene 2013 og 2014 for den skat, som A havde indbetalt til den spanske stat. SKAT afviste tilsvarende at give fradrag for obligatoriske sociale bidrag indbetalt til Spanien. For indkomstårene 2012 og 2013 godkendte SKAT fradrag for sociale bidrag til Schweiz, men kun de bidrag, der på lønsedlerne blev kaldt "Swiss Social Security" svarende til 21.294 kr. (2012) og 14.196 kr. (2013).

I begrundelsen for SKATs afgørelse af 28. juli 2016 var bl.a. anført følgende:

"1.1.2 Vurdering af om udenlandsk skat kan nedsætte den danske skat, samt fradrag for tvungen social sikring efter ligningslovens § 8M

Vi har modtaget dokumentation for indbetalt bidrag til social sikring for 2012 med 21.294 DKK og 14.196 DKK for indkomståret 2013. Vi har vurderet, at det indbetalte bidrag er omfattet af ligningslovens § 8M, hvorfor vi har godkendt fradrag for det indbetalte beløb. Omregningen fra CHF til DKK er sket efter samme kurs som indkomsten er medregnet til den danske indkomstopgørelse.

1.1.3 Betalt skat til udlandet

Vi har modtaget dokumentation for betalt skat til Schweiz, men vi har ikke modtaget dokumentation for betalt skat til Spanien.

...

Vi har vurderet, at din skat nedsættes med indbetalt skat fra Schweiz svarende til 6.677,65 CHF vedrørende indkomståret 2012, svarende til 43.326 DKK. Omregning til DDK fra CHF er sket til kurs 617,57, der i henhold til www.statistikbanken.dk er den gennemsnitlige kurs på CHF for indkomståret 2012.

Vi har vurderet, at din skat nedsættes med indbetalt skat fra Schweiz svarende til 5.550 CHF vedrørende indkomståret 2013, svarende til 36.175 DKK. Omregning til DDK fra CHF er sket til kurs 605,87 der i henhold til www.statistikbanken.dk er den gennemsnitlige kurs på CHF for indkomståret 2013.

...

1.1.4 Beskatning af indkomst ved flyvning for C (D) og vurdering af nedslag for betalt udenlandsk skat

Du har i perioden 1. oktober 2013 til 31. december 2014 foretaget flyvninger for D, der er ledet fra Norge. Du er i perioden ansat af C (Polen) og derefter stillet til rådighed for D (din kontrakt med C af 16. august 2013 'Order Confirmation'), hvilket bekræftes af din logbog, at de fleste flyvninger er registreret som udført på LN fly (Norske fly) er oplysninger vi har indhentet på www.airlineUpdate.com

I henhold til den fællesnordiske dobbeltbeskatningsaftale er bopælslandet (Danmark) tillagt beskatningsretten til din indkomst ved flyvninger udført for D, der henvises til artikel 15 stk. 4 litra a) i hele perioden 1. oktober 2013 til 31. december 2014. Det er derfor ikke med rette, når du er opkrævet spansk skat af din indkomst. I henhold til din aftale med C findes der ikke en kilde i Spanien fordi din aftale er indgået med et polsk selskab. Derfor kan der ikke anerkendes nedslag efter ligningslovens § 33 for en spansk skat, der vedrører en polsk/norsk kilde.

...

Du har oplyst, at du har betalt spansk skat med 21.210 kr. i indkomståret 2013 og 129.267 kr. i 2014.

Du har i den forbindelse fremsendt lønsedler. Lønsedler er udtryk for løn og en foreløbig skat. For at SKAT kan vurdere om der kan godkendes lempelse har SKAT brug for, at de spanske skattemyndigheder vurderer hvorvidt der skal betales skat til Spanien. Vi skal bruge dokumentation fra de spanske skattemyndigheder for den endelige indbetalte/ afregnede skat til statsskatten.

Derfor kan vi ikke godkende credit lempelse for betalt skat i Spanien på det foreliggende grundlag, da vi ikke har modtaget tilstrækkelig dokumentation fra de spanske skattemyndigheder.

Du flyver for D, der er et norsk ledet flyselskab. Din skat er indeholdt i det land, hvor du har base, selv om du flyver i international trafik for et flyselskab, der ikke er ledet fra Spanien, men fra Norge.

Derfor tildeles beskatningsretten til din lønindkomst fra D i medfør af reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten i Norden, artikel 15 stk. 4 litra a. Danmark har ret til at beskatte din lønindkomst fra D, da du har bopæl i Danmark og der skal ikke indrømmes lempelse i din skattebetaling.

Derfor har vi ikke godkendt nedslag i skatteberegningen efter ligningslovens § 33, ligesom vi ikke har vurderet om ligningslovens § 33 kan finde anvendelse.

Vi har ikke en viden på nuværende tidspunkt, der sætter os i stand til, at vurdere rækkevidden af ligningslovens § 33, der er en national regel, der ikke er baseret på en aftale med Spanien.”

På vegne af A klagede du til Landsskatteretten. Til støtte for, at der skulle ske lempelse efter ligningslovens § 33 af den betalte skat i Spanien, anførte du bl.a., at den pålignende spanske skat var dokumenteret på lønsedlerne, og at indbetalingen var bekræftet af den kompetente spanske myndighed, Agenda Tributaria.

Til støtte for, at A i forbindelse med ansættelsen som pilot med hjemmebase i Spanien var omfattet af spansk social sikring efter EU-forordning 883/2004, indhentede du bl.a. en såkaldt A1-blanket fra de spanske myndigheder. I et brev af 22. marts 2020 til Skatteankestyrelsen skrev du bl.a. følgende:

”Under henvisning til Skatteankestyrelsens brev af d.d. kan jeg oplyse, at jeg på ny har fremsendt mit brev af 22. marts 2020 med tilhørende bilag, herunder A1-erklæring om spansk sikring.

Jeg henleder opmærksomheden på, at Udbetaling Danmark allerede den 7. februar 2019 har fremsendt anmodningen til de kompetente myndigheder med henvisning til gennemførselsforordningens artikel 19. Jeg vedlægger som **bilag 12** kopi af den nævnte bestemmelse i EU-forordning nr. 987/2009.

Artikel 19 i den nævnte forordning vedrører underretning af berørte personer og arbejdsgivere. Ifølge bestemmelsens stk. 1 kan den kompetente institution underrette berørte personer og arbejdsgivere om forpligtelser, der er indeholdt i den pågældende lovgivning.

Bestemmelsens stk. 2 giver de berørte personer og arbejdsgivere mulighed for at anmode den kompetente institution om at attestere, hvilken lovgivning, der finder anvendelse. Der gælder således ikke en pligt til uopfordret at udstede erklæring om lovvalget efter forordningen ved ansættelse af flyvende personel.

Lovvalget for flyvende personel følger af bestemmelsen i artikel 11, stk. 5 i EU-forordning nr. 883/04. Pilotens rettigheder i sikringslandet og arbejdsgiverens pligt til at indeholde sociale sikringsbidrag udledes af ansættelseskontraktens vilkår, i øvrigt i lighed med hvad der gælder for rettigheder og pligter for personer omfattet af dansk social sikring, herunder indeholdelse af ATP-bidrag. Lovvalget om social sikring og pligten til at indbetale involverer således ikke sikringsmyndigheden.

Lovvalget efter forordningen beror således ikke på udstedelse af A1-attester eller erklæringer afgivet af sikringsmyndigheden.

Som oplyst i mit brev 22. marts d.å. har den kompetente myndighed i Schweiz endnu ikke besvaret klientens henvendelsen om sociale sikringsforhold i 2012 og 2013. Jeg bemærker, at den kompetente sociale sikringsmyndighed ikke har rejst tvivl om lovvalget efter forordningen eller af anvendte bidragssatser og indeholdte bidrag, ligesom betaling ved arbejdsgiverens indeholdelse af sociale sikringsbidrag er dokumenteret overfor Skattestyrelsen. (...) Indeholdte sociale sikringsbidrag er oplyst i række 9 og 10 på arbejdsgiverens indberetning i nævnte bilag. Beløbet udgør 7.943 CHF i 2012 og 6.046 CHF i 2013.

Skattestyrelsens begrundelse for at afvise fradrag for sociale sikringsbidrag er i strid med den fremlagte dokumentation om arbejdsgiverens opkrævning og afregning af sociale sikringsbidrag. Opdeling af bidragene og satserne er specificeret i klagen, og arbejdsgiverens indbetalinger er i overensstemmelse hermed.

Skatteankestyrelsen har i indstillingen heller ikke forholdt sig til den fremlagte dokumentation, og Skatteankestyrelsens tilkendegivelse om, at obligatoriske sociale sikringsbidrag alene omfatter posterne 'Swiss Social Security' fremstår ubegrundet, og det er ikke oplyst, hvad der begrundet afvisning af fradrag for de sociale sikringsbidrag, der er oplyst i sagens bilag 9 og 10. Begrundelsen og den beløbsmæssige opgørelse synes alene at støtte sig på en oversættelse af teksten oplyst på lønsedlerne, og uden hensyntagen til oplysninger om indeholdte obligatoriske sociale sikringsbidrag i bilag (...)

Lempelse af skat af løn optjent hos spansk arbejdsgiver i medfør af ligningslovens § 33

Skatteankestyrelsen indstiller, at dansk skat kan nedsættes med betalt skat af den del af lønindkomsten, der er optjent ved arbejde udført i Spanien og inden for spansk territorium.

...

Credit-lempeisen efter ligningslovens § 33 omfatter den skat, der er opkrævet af løn, udbetalt af den spanske arbejdsgiver.

...

Bestemmelsens stk. 1 fastslår uden forbehold, at '*Skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark*'.

Lempelsen omfatter alle indkomstarter, fx løn, udbytte, royalty, fast ejendom mv. Geografiske forhold er uden betydning, og det kan efter bestemmelsen ikke tillægges betydning, hvor indkomstmodtageren måtte befinde sig, når indkomsten optjenes. Lempelsen indrømmes, uanset om spansk skat opkræves ved påligning eller ved indeholdelse.

Klientens arbejdsgiver indeholder skat ved udbetaling af lønnen, og skatten er ikke ved efterfølgende ligning nedsat. Spansk skat svarer således til den indeholdte skat, oplyst på lønsedlen. Jeg henviser til lønsedlen og erklæring afgivet af de spanske myndigheder om skatteansættelsen af skattepligtig indkomst som non-resident, jf. sagens bilag 8. Jeg vedlægger som **bilag 13** kopi af svar på bindende forespørgsel til Generaldirektoratet for Skatter og Afgifter hos Ministeriet for Finans og Offentlig Forvaltning i Madrid. Forespørgslen drejer sig om beskatning af piloter med skattemæssig bopæl i hhv. Norge og Danmark i tilfælde,

hvor piloterne gør tjeneste om bord på norsk selskabs fly med afgang fra og ankomster til Spanien.

Af svaret fremgår på side 3 nederst, at Spanien har retten til at beskatte hele indkomsten i tilfælde, hvor piloten er hjemmehørende i Danmark, idet der henses til, at arbejdet ikke fuldstændig udføres i udlandet, dvs. udenfor Spanien. Dette følger af artikel 13 stk. 1 litra c i lov om indkomstskat for personer, der er non-resident i Spanien. Jeg henviser til omtalen af bestemmelsen i vedlagte bilag 13, side 2 øverst. Her er det præciseret, at lønindtægter, der optjenes ved arbejdet udført om bord på et skib eller fly i international trafik, kan beskattes i Spanien, når lønnen udbetales fra enheder, der er hjemmehørende i Spanien eller er faste arbejdssteder beliggende i Spanien.

Da klienten er ansat hos flyselskabets faste arbejdssted i Spanien, og flyver til og fra den spanske hjemmebase, er klienten skattepligtig i Spanien af hele den optjente løn, ifølge Generaldirektoratets svar.

Lempelse for dobbeltbeskatning af lønnen retter sig dermed mod hele den opkrævede spanske skat.

Jeg anmoder om, at Skatteankestyrelsens indstilling ændres, således at der indstilles lempelse med den betalte spanske skat af lønnen optjent hos D i Spanien”.

Du indsendte desuden A's korrespondance med de schweiziske myndigheder. I svaret af 16. april 2020 fra den schweiziske sagsbehandler var der bl.a. anført:

“Dear Sir or Madam,
Concerning 07.2011-09.2013 we hereby confirm that A 08.08.1981 payed into the following Swiss social security schemes: old-age and survivors' insurance (AVS/AHV), invalidity insurance (AI/IV), income compensation allowances scheme (APG/EO), unemployment insurance (AC/ALV) and family allowances (LAFam/FamZG).

During the mentioned period A was simply working in Switzerland for only one employer. Therefore the bilateral convention between Switzerland and the European Union, Regulation (EC) no. 883/2004 is not applicable. So we can't issue the certificate A1.

Attached you can find the account statement that attest the salary earned in Switzerland which was subordinated to the Swiss legislation of social security.”

Landsskatteretten indhentede en udtalelse fra Skattestyrelsen vedrørende den indsendte A1-blanket fra Spanien. Skattestyrelsen udtalte bl.a.:

”Skattestyrelsen mener, at det skal lægges til grund at A kan anses som socialt sikret i Spanien, og vil være berettiget til, at fratrække indbetalte bidrag til spansk social sikring i medfør af ligningslovens § 8M stk. 2.

Der er derimod ikke dokumentation for indbetalte beløb til den kompetente myndighed i Spanien.

Den fremsendte lønseddel dokumenterer ikke, at der er indbetalt bidrag til den kompetente myndighed i Spanien og dokumenterer derfor ikke, at der kan godkendes fradrag efter ligningslovens § 8M stk. 2, som fremgår af anmodningen fra den skattepligtige.”

Landsskatteretten traf afgørelse i sagen den 23. juni 2020. I begrundelsen var anført bl.a.:

”Lempelse

Klageren var i indkomstårene 2012, 2013 og 2014 fuldt skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det lægges ved afgørelsen til grund, at klageren i oktober, november og december i indkomståret 2013 og i hele indkomståret 2014 var ansat som pilot hos C og udførte arbejde som First Officer for luftfartsselskabet D. Det lægges endvidere til grund, at klageren var tilknyttet selskabets base i Spanien.

Det er rettens opfattelse, at D (...), er hjemmehørende i Norge, og at D må anses for klagerens reelle arbejdsgiver.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 23. september 1996 mellem de nordiske lande finder derfor anvendelse.

Det fremgår herefter af artikel 15, stk. 4, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande, at uanset de foranstående bestemmelser i denne artikel beskattes vederlag for arbejde, som udføres ombord på luftfartøj kun i den kontraherende stat, hvori den, som opbærer vederlaget, er hjemmehørende.

Det er herefter rettens opfattelse, at Danmark som bopælsland har beskatningsretten til vederlag for arbejde, som udføres ombord på luftfartøj i henhold til artikel 15, stk. 4, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande.

Der foreligger ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Spanien.

Det fremgår af ligningslovens § 33, stk. 1, 1. pkt., at skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatte til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark.

I henhold til Den Juridiske Vejledning, 2013-2, afsnit C.F.4.1 er det kun skat betalt til kildelandet, der er omfattet af anvendelsesområdet for ligningslovens § 33, og kildelandet anses i relation til lønindkomst for at være arbejdslandet.

Det er rettens opfattelse, at de lande, hvor klageren har udført arbejde som pilot for luftfartsselskabet D, anses for arbejdslande i henhold til ligningslovens § 33.

Danmark skal som bopælsland således ikke give lempelse for skat, som en arbejdsgiver i det andet land indeholder for arbejde udført i et tredjeland, og klageren er derfor alene berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 for den skat, der er betalt til det land, hvori arbejdet er udført.

Det forhold, at Spanien efter intern ret kan beskatte hele lønindkomsten, er ikke bestemmende for muligheden for lempelse efter ligningslovens § 33.

Retten finder herefter, at klageren for oktober, november og december i indkomståret 2013 og for hele indkomståret 2014 er berettiget til creditlempelse efter ligningslovens § 33, stk. 1, for den del af den udenlandske lønindkomst fra C, der er optjent ved arbejde udført i Spanien og inden for spansk territorium.

Skattestyrelsen anmodes om at foretage den talmæssige opgørelse.

Social sikring

I henhold til ligningslovens § 8 M, stk. 2, fragår obligatoriske udenlandske sociale bidrag for personer omfattet af kildeskattelovens § 1 ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, som bidraget vedrører. Det er tilfældet, når den pågældende efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er hjemmehørende i den pågældende fremmede stat og er omfattet af social sikringslovgivning i den fremmede stat i medfør af De Europæiske Fællesskabers forordninger

om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet.

Fradraget er betinget af, at klageren kan dokumentere at være omfattet af en udenlandsk social sikringslovgivning.

Angående bidrag til obligatorisk social sikring i Schweiz har klageren henvist til posterne på lønsedlerne fra B med titlerne 'Swiss Social Security', 'Unemployment Contribution', 'Maternity Insurance Contrib.', 'Pension Plan Contributions' og 'Non-Prof. Acc. Insurance', og til lønoplysningsedler fra den schweiziske arbejdsgiver. Klageren har endvidere henvist til svar fra de schweiziske myndigheder samt en oversigt fra de schweiziske myndigheder over klagerens indtjening.

Retten finder, at klageren var omfattet af lovgivning om obligatorisk social sikring i Schweiz fra januar 2012 til august 2013, men at alene bidrag vedrørende 'Swiss Social Security' anses for tilstrækkeligt dokumenteret som værende omfattet af ligningslovens § 8 M, stk. 2, hvorved fradrag for disse bidrag kan godkendes.

Retten bemærker hertil, at klageren i henhold til lønsedler fra B fra januar til august i indkomståret 2013 bidrog med 1.943 euro til 'Swiss Social Security'.

Landsskatteretten stadfæster herefter SKATs afgørelse vedrørende social sikring til Schweiz for indkomståret 2012.

Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse vedrørende social sikring til Schweiz for indkomståret 2013 i overensstemmelse med klagerens lønsedler, hvoraf fremgår, at klageren fra januar til august 2013 har bidraget med 1.943,42 euro til 'Swiss Social Security'.

Angående bidrag til obligatorisk social sikring i Spanien har klageren fremlagt en A1-blanket fra Spanien, hvoraf bl.a. fremgår, at han fra den 23. oktober 2013 til den 9. marts 2015 var omfattet af spansk social sikring. Klageren har endvidere henvist til lønsedlerne fra C.

Retten finder, at klageren var omfattet af lovgivning om obligatorisk social sikring i Spanien i perioden 23. oktober 2013 til 9. marts 2015, men at klageren i forbindelse med sagens behandling i Landsskatteretten ikke har fremlagt tilstrækkelig dokumentation for, med hvilke beløb han har betalt lovpligtige bidrag til spansk social sikring i indkomstårene 2013 og 2014 omfattet af ligningslovens § 8 M, stk. 2. Fradrag kan derfor ikke godkendes.

Landsskatteretten stadfæster herefter SKATs afgørelse vedrørende social sikring til Spanien for indkomstårene 2013 og 2014.”

I et brev af 8. oktober 2020 bad jeg Skattestyrelsen og Landsskatteretten om udtalelser vedrørende ligningslovens § 33 og § 8 M. I mit brev af 8. oktober 2020 til Landsskatteretten anførte jeg bl.a. følgende:

”3. Lempelse efter ligningslovens § 33

Landsskatteretten fandt ved sin afgørelse af 20. juni 2020, at A var berettiget til creditlempelse efter ligningslovens § 33, stk. 1, men kun for den del af den udenlandske indkomst, der var optjent ved arbejde udført i Spanien og inden for spansk territorium, selv om Spanien havde beskattet hele lønindkomsten.

Landsskatterettens afgørelse betyder således, at der kun kunne ske lempelse for den del af den indbetalte spanske skat, som vedrører den andel af lønindtægten, som var optjent, mens A arbejdede på den spanske landjord eller i spansk luftrum og ikke den del af lønindtægten, som var optjent, mens han arbejdede på andre landes territorium eller i andre landes luftrum.

Jeg bemærker i den forbindelse, at jeg har forstået, at A's arbejdsgiver i Spanien indeholdt skat af hele lønindtægten, og at dette skete i overensstemmelse med spansk lovgivning.

Jeg forstår, at Landsskatterettens resultat bygger på en fortolkning af ligningslovens § 33, stk. 1, herunder af lovens udtryk 'kilder dér'.

Jeg beder Landsskatteretten om nærmere at redegøre for rettens forståelse af ligningslovens § 33, stk. 1, herunder om afgrænsningen af udtrykket 'kilder dér' har støtte i forarbejderne til ligningslovens § 33 eller andre retskilder.

Jeg beder også Skattestyrelsen om at udtale sig om forståelsen af bestemmelsen i ligningslovens § 33, stk. 1. Jeg bemærker i den forbindelse, at jeg er opmærksom på, at Skattestyrelsens afvisning af, at der kunne ske creditlempelse efter bestemmelsen i sagen skete med en anden begrundelse end Landsskatterettens, idet Skattestyrelsen ikke mente, at der var tilstrækkelig dokumentation fra de spanske skattemyndigheder for endelig indbetalt/afregnet skat til statskassen. Jeg forstår dog også, jf. bl.a. den klagesag, som er nævnt nedenfor i pkt. 4, at Skattestyrelsen anvender bestemmelsen på samme måde som Landsskatteretten.

4. Fradrag for obligatoriske sociale bidrag

Landsskatteretten fandt, at det var dokumenteret, at A var omfattet af lovgivning om obligatorisk social sikring i henholdsvis Schweiz og Spanien i de perioder, hvor han havde arbejdet der. Hvad angår Schweiz, fandt Landsskatteretten det dog kun dokumenteret, at en af de poster, der blev fratrukket hans løn, var omfattet af ligningslovens § 8 M, stk. 2, hvorfor han kun fik fradrag for denne. Med hensyn til Spanien fandt Landsskatteretten ikke, at der var fremlagt tilstrækkelig dokumentation for, hvilke beløb han havde indbetalt til spansk social sikring omfattet af ligningslovens § 8 M, stk. 2.

Der var i sagen i Skattestyrelsen fremlagt dokumentation i form af lønsedler fra henholdsvis Schweiz og Spanien, hvor der var fratrukket forskellige poster fra lønnen. På lønsedlerne fra Schweiz var der således fratrukket beløb for 'Swiss Social Security', 'Unemployment Contribution', 'Maternity Insurance Contrib', 'Pension Plan Contributions' og 'Non-Prof. Acc. Insurance'. Kun posten 'Swiss Social Security' ansås for omfattet af ligningslovens § 8 M, stk. 2. På lønsedlerne fra Spanien var der fratrukket beløb for 'Cotizacion Cont. Comu', 'Cotizacion Formacion' og 'Cotizacion Desempleo'.

I forbindelse med sagens behandling for Landsskatteretten blev der fremlagt yderligere materiale bl.a. i form af en såkaldt A1-blanket fra Spanien, der dokumenterer, at A var omfattet af spansk social sikring, og et svar fra de schweiziske myndigheder om, hvilke poster der var omfattet af den obligatoriske sociale ordning i Schweiz.

Jeg beder om, at Skattestyrelsen og Landsskatteretten udtaler sig om oplysningsgrundlaget og kravene til dokumentation i sagen, herunder hvilke oplysninger myndighederne mener, at A skulle have fremskaffet for at opnå de ønskede fradrag for obligatorisk social sikring fra henholdsvis Schweiz og Spanien.

Jeg beder i den forbindelse også Skattestyrelsen om at oplyse, om håndteringen af A's sag er i overensstemmelse med myndighedernes praksis i andre sager. Jeg henviser til, at jeg i forbindelse med en anden sag – også om en dansk pilot med arbejde i Spanien – er blevet bekendt med, at Skattestyrelsen i den sag foretog beregningen af fradraget for de sociale bidrag ud fra pilotens lønsedler, og at Skattestyrelsen i den forbindelse lagde de poster fra lønsedlen sammen, der var angivet som 'Cotizacon Contingencias Comunes', 'Cotizacon Formacion Profesional' og 'Cotizacon Desempleo'. Jeg har forstået, at det er de samme poster, som findes på A's lønsedler. Jeg henviser til Skattestyrelsens sags-id;

(...) For god ordens skyld bemærker jeg, at jeg ikke kender de nærmere omstændigheder i sagen, og at jeg heller ikke har undersøgt sagen.”

Skattestyrelsen udtalte den 10. november 2020 følgende:

”Lempelse efter ligningslovens § 33 (pkt. 3)

A arbejdede i de pågældende indkomstår i perioden oktober, november og december 2013 samt i hele 2014 for det norske luftfartsselskab D, som ejer og driver flyene. Det selskab, A formelt var ansat i, og som havde base i Spanien og udbetalte lønnen til ham, havde udelukkende til formål at løse de personalemæssige opgaver vedrørende piloter (herunder udbetaling af løn og indeholdelse af skat). Skattestyrelsen har derfor anset det norske flyselskab – og ikke det selskab, han formelt var ansat i – som A's reelle arbejdsgiver.

Det er ikke i klagesagen bestridt, at D var A's reelle arbejdsgiver, og Landsskatteretten har således også lagt dette til grund ved afgørelsen.

Det fremgår af oplysningerne i sagen, at Spanien efter de interne spanske skatteregler beskatter hele indkomsten ved arbejde om bord på fly med afgang og ankomst i Spanien, og at der således er afregnet skat til Spanien af hele A's lønindkomst.

Danmark og Spanien har ikke længere en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning. Lempelse i den danske skatteberegning for skat betalt i Spanien sker derfor efter den interne danske lempelsesregel i ligningslovens § 33, som kan bruges, hvis der som her ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det pågældende land, eller hvis det er mere fordelagtigt at bruge den interne lempelsesregel i stedet for en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette fremgår af Den juridiske vejledning afsnit C.F. 4.1 og CIR nr. 72 af 17.4.1996, pkt. 5.2.7.

Lempelsesreglen er en regel om almindelig credit dvs. en mulighed for at opnå nedslag for skatter betalt i udlandet ved beregningen af danske skatter af den samme indkomst. Fradragsbeløbet skal dog ifølge reglen ikke kunne overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten. Der kan således ikke gives en højere lempelse end den del af den danske skat, der vedrører den udenlandske indkomst.

Det er kun skat, der er betalt i kildelandet, der er omfattet af ligningslovens § 33. Det fremgår således af bestemmelsen, at der skal være tale om 'indkomst fra kilder dér'.

Ifølge praksis anses kildelandet i relation til lønindkomst for at være arbejdslandet. Spanien er derfor kun kildeland for den pågældende pilot for så vidt angår den del af lønnen, der optjenes på spansk jord eller i spansk luftrum. Det er uden betydning, hvilket land udbetalingen kommer fra. Det fremgår af Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit C.F.4.1, at 'kilden anses for at være det sted, hvor arbejdet udføres og ikke det sted, hvorfra lønnen udbetales'. Dette fremgår også af cirkulæret nr. 72/1996, afsnit 5.1.1., ligesom det også fremgik af afsnit C.F.4.1. i de juridiske vejledninger for 2012-2014.

Det er i denne forbindelse uden betydning for lempelsen, hvad den spanske stat kan beskatte efter deres interne lovgivning.

Landsskatteretten har i den aktuelle sag med A fulgt den praksis, der fremgår af Den juridiske vejledning og cirkulære nr. 72/1996, afsnit 5.1.1.

Lempelsesreglen i ligningslovens § 33 svarer til den tilsvarende lempelsesregel vedrørende almindelig credit i OECD's model for dobbeltbeskatningsoverenskomster, som danner grundlag for danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. I praksis har dette givet anledning til en tilsvarende fortolkning af reglen. Dette fremgår af SKM2008.910.SR om lempelse i forbindelse med tidsmæssig forskudt beskatning af igangværende arbejder inden for entreprise, hvor der var forskellig periodisering ved beskatning af samme indkomst i Danmark og et andet land. I sagen SKM2019.484.HR sammenholdes ligningslovens § 33 med den tilsvarende regel i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, som grundlag for resultatet i sagen. I denne sag indgik der både negative og en positiv indkomst ved den danske indkomstopgørelse, som ikke førte til dansk skat og derfor heller ikke til lempelse for skatter betalt i det land, hvor indkomsten var positiv.

Når det gælder forarbejderne til ligningslovens § 33 findes disse i Samling 1959/60 lovforslag nr. 20 af 21. oktober 1959 om påligning af indkomst- og formueskat til staten, Folketingstidende Tillæg A, spalte 273 ff.

Der har helt fra reglens indførelse været tale om, at lempelsen kunne gives for skat, der er betalt i et fremmed land og opkrævet af indkomst fra kilder i dette land.

Den oprindeligt foreslåede regel og forarbejderne hertil bidrager ikke med noget til belysning af problemstillingen i den foreliggende sag, hvor der er tale om lønindkomst for arbejde udført i flere lande. Sagen må derfor – som sket – afgøres baseret på gældende praksis.

Skattestyrelsen finder herefter, at Landsskatterettens afgørelse er i overensstemmelse med forarbejderne til ligningslovens § 33 og den praksis, der følger af Den juridiske vejledning og cirkulære nr. 72/1996, afsnit 5.1.1.

I konsekvens af Landsskatterettens afgørelse skal der foretages en opdeling af indkomsten på vederlag for arbejde udført i Spanien og vederlag for arbejde udført udenfor Spanien. For den del af den spanske skat, der vedrører vederlag for arbejde udført i Spanien, kan der gives lempelse efter ligningslovens § 33.

Skattestyrelsen er som følge af Landsskatterettens afgørelse, hvorefter den talmæssige opgørelse skal foretages af Skattestyrelsen, i gang med at opgøre det beløbsmæssige grundlag for beregning af lempelse.

Fradrag for obligatoriske sociale bidrag (pkt. 4)

Ifølge ligningslovens § 8 M, stk. 2 kan en person, der er fuldt skattepligtig i Danmark uden at være skattemæssigt hjemmehørende i et andet land ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og dette land, på visse betingelser få fradrag for udenlandske sociale bidrag.

Dokumentationskravet i ligningslovens § 8 M, stk. 2 er ifølge reglens indhold toledet. Følgende to elementer skal dokumenteres:

1. Dokumentation for at personen er omfattet af udenlandsk social sikringslovgivning ifølge EU-forordningerne eller en af de sociale konventioner
2. Dokumentation for egne betalte obligatoriske dvs. lovpligtige sociale bidrag i udlandet

Reglens anvendelse er beskrevet i Den juridiske vejledning afsnit C.A.4.1.11. Der er sket en præcisering af dokumentationskravene i afsnit C.A.4.1.11 fra indkomståret 2015. Der skal foretages en konkret vurdering af den dokumentation, der fremlægges i en sag, hvor der anmodes om fradrag for udenlandske sociale bidrag, hvilket er baggrunden for resultatet i den foreliggende sag.

De kompetente myndigheder vedrørende social sikring skal træffe afgørelse om, hvilket lands sociale sikringssystem den pågældende person

er omfattet af ifølge EU-forordningerne om vandrede arbejdskraft, dvs. EU-forordning 883/2004 med tilhørende gennemførselsforordning. I Danmark er det Udbetaling Danmark, som er kompetent myndighed. En afgørelse består for erhvervsaktive personer som udgangspunkt i en blanket A 1 med tilhørende afgørelsesdokument for den relevante periode (A 1 blanketten er en EU-blanket dvs. et officielt dokument om, hvilket lands lovgivning en person er omfattet af). A 1 blankettens betydning og status som dokumentation fremgår af EU domstolens praksis i sagerne C 359/16 af 6. februar 2018 og sag 527/16 af 6. september 2018.

De obligatoriske sociale bidrag, som er nævnt i ligningslovens § 8 M, stk. 2, omfatter lovpligtige sociale bidrag, som opkræves hos lønmodtageren selv – evt. via den pågældendes arbejdsgiver – til sociale sikringsordninger, som personen på grundlag af EU-forordning 883/2004 eller anden konvention eller bilateral aftale har pligt til at betale. Bidrag til sociale sikringsordninger etableret gennem en kollektiv overenskomst er derimod ikke fradragsberettigede.

Muligheden for fradrag afhænger af kvaliteten af den dokumentation, som den enkelte person fremlægger. Det vil sige, at der skal fremlægges dokumentation, således at der er sikkerhed for, at der er tale om obligatoriske sociale bidrag. Det vil fx kunne være en udtalelse fra den relevante sociale sikringsmyndighed om, hvilke bidrag personen her er forpligtet til at betale efter lovgivningen, i den konkrete sag i henholdsvis Schweiz og Spanien. Når der er tale om en person, der ikke bor i nogle af de to lande og en person med et specielt erhverv – som pilot – kan dette have betydning for, hvilke bidrag der konkret er obligatoriske for personen i de to lande. Dertil kommer, at det om muligt bør fremgå af udtalelsen, hvad personen konkret har betalt i bidrag. Alternativt skal bidrag, der er opkrævet af arbejdsgiveren, stemme overens med den type bidrag, som den sociale sikringsmyndighed har udtalt sig om, er obligatoriske for personen.

Hvad der kan godkendes som dokumentation for betaling af obligatoriske sociale bidrag, beror således på en konkret vurdering i det enkelte tilfælde. Som hovedregel vil Skattestyrelsen godkende lønsedler som dokumentation, forudsat at det tilstrækkeligt klart fremgår af disse, at der er tale om obligatoriske sociale bidrag.

Vedrørende fradrag for sociale bidrag til Schweiz fremgår det, at Landskatteretten alene har fundet det godtgjort, at et af bidragene – til 'Swiss Social Security' – var tilstrækkeligt dokumenteret som obligatorisk socialt bidrag. Der var således også alene for dette bidrags vedkommende overensstemmelse mellem lønsedlerne og udtalelsen fra de sociale sikringsmyndigheder i Schweiz.

Vedrørende fradrag for sociale bidrag til Spanien fremgår det, at Landskatteretten ikke har fundet det tilstrækkeligt dokumenteret, at arbejdsgiverens betalinger udgjorde obligatoriske sociale bidrag. Skattestyrelsen kan i den forbindelse oplyse, at tilsvarende bidrag, der er anført på lønsedlerne i andre sager for piloter, der har været ansat med base i Spanien, konkret har været godkendt af Skattestyrelsen som obligatoriske sociale bidrag. Det har dog i den forbindelse ikke været nærmere kontrolleret, fx ved henvendelse til de spanske sociale myndigheder via Udbetaling Danmark, om de bidrag, der fremgik af lønsedlerne, faktisk var obligatoriske sociale bidrag til Spanien.

Såfremt der fremkommer yderligere dokumentation for betalingen af sociale bidrag til hhv. Schweiz og Spanien, vil det være Landsskatteretten, der skal tage stilling til, om afgørelsen vedrørende A skal genoptages.

Skattestyrelsen vil fremover sikre, at der foreligger tilstrækkelig dokumentation for, at bidrag til social sikring i udlandet er fradragsberettigede, så der sikres en ensartet behandling af borgerne. Spørgsmålet om tilstrækkelig dokumentation for obligatorisk social sikring i udlandet er ikke udelukkende begrænset til piloter, men er af mere generel karakter. Skattestyrelsen har ikke mulighed for at udsøge, i hvilket omfang der måtte være indrømmet fradrag uden tilstrækkelig dokumentation eller nægtet fradrag for sociale bidrag, hvor dokumentationen har været tilstrækkelig.

Hvis ovenstående giver anledning til spørgsmål eller kommentarer, står Skattestyrelsen naturligvis til rådighed.”

I Landsskatterettens udtalelse af 18. november 2020 er bl.a. anført følgende:

”Lempelse efter ligningslovens § 33, stk. 1

Folketingets Ombudsmand har anmodet Landsskatteretten om nærmere at redegøre for rettens forståelse af ligningslovens § 33, stk. 1, herunder om afgrænsningen af udtrykket 'kilder dér' har støtte i forarbejderne til ligningslovens § 33 eller andre retskilder.

Det er rettens opfattelse, i overensstemmelse med cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 og afsnit C.F.4.1 i Den juridiske vejledning af 24. januar 2013 (2013-1) og af 31. juli 2020 (2020-1), at en skatteyder alene er berettiget til lempelse efter ligningslovens § 33 for den skat, der er betalt til det land, hvori arbejdet er udført, jf. stk. 1, 1. pkt.

Som anført af Skattestyrelsen i udtalelsen af 10. november 2020, bidrager bemærkningerne i lovforslag nr. 20 af 21. oktober 1959 ikke til forståelsen af bestemmelsen i en situation, hvor skatteyderen for samme arbejdsgiver udfører arbejde i flere lande, og hvor skatten alene indeholdes i eller betales til ét land.

Domstolene ses ikke at have behandlet denne specifikke problemstilling vedrørende lempelse efter ligningslovens § 33.

Retten bemærker, at Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med de fleste øvrige lande, hvori denne særlige situation med flypersonel, der udfører arbejde i mange lande, er behandlet. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Spanien blev opsagt den 10. juni 2008, jf. bekendtgørelse nr. 14 af 27. juni 2008.

Fradrag for obligatoriske sociale bidrag efter ligningslovens § 8 M, stk. 2
Folketingets Ombudsmand har anmodet Landsskatteretten om at udtale sig om oplysningsgrundlaget og kravene til dokumentation i sagen, herunder hvilke oplysninger, som retten mener, at A skulle have fremskaffet for at opnå de ønskede fradrag for obligatorisk social sikring fra henholdsvis Schweiz og Spanien.

Landsskatteretten forholder sig altid i den konkrete sag til, om den fremlagte dokumentation kan anses for at være tilstrækkelig til, at der kan godkendes fradrag efter ligningslovens § 8 M, stk. 2. Dokumentationen skal både kunne anses for tilstrækkelig i forhold til, om skatteyderen er omfattet af udenlandsk social sikringslovgivning, og hvilket beløb skatteyderen har fået indeholdt eller betalt af lovpligtige sociale bidrag i udlandet.

Landsskatteretten kan derfor ikke udtale sig generelt om oplysningsgrundlaget og kravene til dokumentation for godkendelse af fradrag for betalte udenlandske obligatoriske sociale bidrag efter ligningslovens § 8 M, stk. 2, herunder hvad A skulle have fremskaffet for at opnå de ønskede fradrag for obligatorisk social sikring fra henholdsvis Schweiz og Spanien.

Lignende sager indbragt for domstolene

I forbindelse med den tidligere klage over sagsbehandlingstiden hos Folketingets Ombudsmand udtalte Skatteankestyrelsen i udtalelse af 10. marts 2020, at sagsbehandlingen for 31 sager med samme repræsentant, der omhandlede lempelse for udenlandske kildeskatter hos piloter, ville blive behandlet samlet. Klagerens sag indgik i denne pulje.

Landsskatteretten har truffet afgørelse i en del af disse sager, og ingen af disse sager ses at være blevet indbragt for domstolene.

Der er endvidere truffet afgørelse i en række andre sager, der omhandler lempelse for udenlandske kildeskatter hos piloter. Af disse er i alt fem sager, der vedrører to forskellige personer, indbragt for domstolene:

Landsskatterettens afgørelser af 24. november 2017

Den 24. november 2017 traf Landsskatteretten afgørelse i to sammenholdte sager vedrørende samme skatteyder, der udførte arbejde som pilot. Retten fandt, at skatteyderen ikke var berettiget til exemptionslempe efter artikel 22, stk. 2, litra f, jf. artikel 15, stk. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 11. november 1980 mellem Danmark og Storbritannien for udenlandsk lønindkomst fra arbejdsgiveren.

Landsskatteretten fandt, at der ikke var fremlagt dokumentation for, at en del af lønindkomsten var skattepligtig til England i henhold til interne skatteregler.

Den 21. februar 2018 udtog skatteyderen stævning mod Skatteministeriet.

Hovedforhandlingen er berammet til foretagelse den 13. april 2021.

Landsskatterettens afgørelser af 24. november 2017

Den 24. november 2017 traf Landsskatteretten afgørelse i tre sammenholdte sager vedrørende samme skatteyder, der udførte arbejde som pilot. Retten fandt, at skatteyderen ikke var berettiget til exemptionslempe i henhold til artikel 22, stk. 2, litra f, jf. artikel 15, stk. 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 11. november 1980 mellem Danmark og Storbritannien.

Retten fandt derimod, at skatteyderen var berettiget til creditlempelse i henhold til henholdsvis artikel 22, stk. 2, litra a, jf. artikel 15, stk. 1, i den dansk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomst og artikel 23, stk. 1, litra a, jf. artikel 15, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 14. december 2000 mellem Danmark og Portugal for lønindkomst fra NetJets Management Ltd., England.

Den 22. februar 2018 udtog skatteyderen stævning mod Skatteministeriet.

Der ses endnu ikke at være truffet afgørelse ved Retten i Herning.

Landsskatteretten har som følge af indbringelse af disse sager for domstolene givet tilsagn om genoptagelse af afgjorte sager med tilsvarende problemstillinger.”

Du kommenterede myndighedernes udtalelser i et brev af 4. januar 2021. Du anførte bl.a. følgende:

”Ad Lempelse af skat i medfør af ligningslovens § 33 for pålynt spansk skat af løn optjent ved arbejdsgiveres driftssted i Spanien

Landsskatteretten har i afgørelsen forudsat, at arbejdet er udført for D samt at Spanien er blot et af flere arbejdslande.

Det er ikke tilfældet.

Skattemyndigheden er bekendt med, at C (...) har indeholdt og afregnet spansk skat af løn, og myndighederne er bekendt med, at lønnen optjent ved luftfartsselskabets driftssted i Spanien. Dette fremgår af fremlagte lønsedler mv.

Skattemyndighederne er ligeledes bekendt med, at klienten er skattepligtig i Spanien af hele lønnen, idet klienten er beskæftiget med afvikling af international trafik fra et fast driftssted i Spanien.

Hjemlen til spansk beskatning af hele lønnen optjent som pilot ved afvikling af international trafik fra et forretningssted i Spanien er ligeledes dokumenteret overfor de danske skattemyndigheder ved fremlægges af de spanske skattemyndigheders besvarelse af arbejdsgiverens spørgsmål om spansk beskatning af løn piloter, der har skattestatus som non-resident i Spanien.

Skattemyndigheden er tillige ved klientens besvarelse af skattemyndighedernes henvendelse om skatteansættelserne gjort bekendt med C's erklæring nederst på den spanske årsopgørelse om, at skatten af spansk skat af lønnen er opgjort og indberettet i lovbestemmelse med spansk skattelovgivning. Spansk årsopgørelse med erklæring er vedlagt.

Danmark og Spanien har ikke indgået dobbeltbeskatningsaftale, og Danmark har således ikke status som bopælsland i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som anført af Landsskatteretten i begrundelsen. Begreberne bopælsland og arbejdsland er et begrebsapparat, der anvendes i dobbeltbeskatningsoverenskomster, og fordeling af beskatningsretten til løn i dobbeltbeskatningsoverenskomster fastlægges

med udgangspunkt i opholds- /arbejdsland. Der er ikke indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst med Spanien, og Landsskatterettens henvisning til Danmarks status som bopælsland er derfor meningsløs, og begrebet arbejdsland har dermed heller intet indhold ved fastlæggelsen af beskatningen i de to lande eller fordeling af beskatningsretten mellem de to lande.

Ligningslovens §33 anvender begrebet kildeland, og ikke arbejdsland ved afgrænsning af lempelsesberettiget indkomst. Dette hænger sammen med, at bestemmelsen i ligningslovens § 33 tilsigter lempelse for dobbeltbeskatning, der kan opstå i forbindelse med beskatning her i landet af indkomst, der tillige beskattes i udlandet, og reglen anvendes netop i tilfælde, hvor der ikke er indgået aftale om fordeling af beskatningsretten til en given indkomst. Reglen fordeler således ikke beskatningsretten til indkomster mellem lande, men lemper blot for dobbeltbeskatning af indkomster, der tillige beskattes i fremmed stat.

Danmark har ikke givet afkald på beskatningsretten til løn. Danmark beskatter efter statsskattelovens § 4, uden skelen til geografiske forhold. Spanien har heller ikke afgivet beskatningsretten til lønnen, men beskatter efter spansk ret, ligeledes uden hensyntagen til klientens opholdssted eller arbejdssted, idet lønnen er optjent ved arbejdsgiverens driftssted i Spanien i forbindelse med afvikling af international trafik. Ingen af landene anvender ophold eller arbejdssted som grundlag for opdeling af beskatningsretten til lønnen eller beskatningsgrundlaget, når lønnen optjenes om bord på fly i international trafik, der afvikles fra et fast forretningssted i Spanien.

Desuagtet tilkendegiver landsskatteretten, at Danmark **som bopælsland** – uden aftale med Spanien – kan afvise lempelse for spansk skat af løn optjent ved afvikling af international trafik til og fra Spanien fra selskabets fast forretningssted i Spanien, medmindre lønnen er optjent ved arbejde udført i Spanien og indenfor for spansk territorium. Hjemlen til denne begrænsning for lempelsesberegningen oplyses ikke.

Landsskatteretten har – uden aftale mellem staterne – intet belæg for at begrænse lempelse for skatten af lønnen optjent ved driftsstedet i Spanien til skat løn optjent ved arbejde ført i Spanien eller indenfor spansk territorium.

...

Bestemmelsen [i ligningslovens § 33] indeholder ingen henvisninger til territorium eller opholdssteder ved bedømmelsen af skat af indkomst fra

kilder i fremmed stat. Klientens løn er optjent ved arbejdsgiverens driftssted i Spanien. Indkomstkilden er i Spanien, og indkomstkilden flyttes ikke væk fra Spanien blot fordi piloten flyver til og fra forretningsstedet i Spanien til destinationer udenfor Spanien, som Landsskatteretten synes at forudsætte. Indkomstkilden er i det land, hvor arbejdsgiveren driver virksomheden, og indkomstkilden forbliver i dette land uanset, hvilke destinationer lønmodtageren måtte beflyve som led i ansættelse ved det spanske driftssted. Beskatningen i Spanien retter sig mod hele lønindkomsten.

Dermed kan hele den pålignede spanske skat fradrages i den danske skat af lønnen i medfør af ligningslovens § 33, stk. 1. Kun ved indgåelse af aftale mellem Danmark og Spanien om beskatning af løn fra kilder i Spanien kan lempelsen ændres. En sådan aftale foreligger ikke.

Den af Skattestyrelsen påberåbte dom, refereret i SKM.2019.484.HR, fastslår, at bestemmelsen i ligningslovens § 33, stk. 1 tilsigter lempelse for dobbeltbeskatning, der kan opstå i forbindelse med beskatning her i landet af indkomst, der tillige beskattes i udlandet. Bestemmelsen retter sig således mod lempelse for dobbeltbeskatning af samme indkomst. Det er netop klientens synspunkt vedrørende beskatning af lønnen optjent ved forretningsstedet i Spanien. Danmark har pligt til at lempe for dobbeltbeskatningen.

Ved at begrænse nedslaget i skatten har Landsskatteretten netop forbrudt sig mod reglen om lempelse for den dobbeltbeskatning, der utvivlsomt opstår i forbindelse med beskatning i Danmark af indkomst, der tillige beskattes i Spanien. Landsskatteretten ved, at hele lønnen er undergivet beskatning i Spanien, men mærker imidlertid i begrundelsen, at dette er uden betydning for adgangen til lempelse efter ligningslovens § 33. Dermed er begrundelsen direkte i strid med formålet med ligningslovens § 33 og med bestemmelsens ordlyd og den påberåbte domspraksis, der netop fastslår, at bestemmelsen tilsigter lempelse for dobbeltbeskatning.

Landsskatterettens anvendelse af begrebet bopælsland i begrundelsen for at begrænse lempelsen er forkert, idet Landsskatteretten herved – i strid med de faktiske forhold – forudsætter, at lempelsen for skat af kilder i fremmed stat kan nedsættes efter bestemmelsen i ligningslovens § 33 på samme måde, som i tilfælde, hvor der er indgået dobbeltbeskatningsaftale. Dette er ikke tilfældet. Anvendelse af arbejdsstedet som kriterium for fordeling af beskatningsretten til løn forudsætter en aftale mellem de to stater. Landsskatterettens anvendelse af begrebet bopælsland i tilfælde, hvor der ikke er indgået beskatningsaftale, fører til vilkårlige

lempelsesberegninger og dobbeltbeskatning, idet der ikke findes en aftalepart i det univers, Landsskatteretten bygger begrundelsen på.

Landsskatteretten tilkendegiver således uden begrundelse, at nedslag i beskatning efter ligningslovens § 33 er begrænset til skatten af den del af lønnen, 'der er optjent ved arbejde udført i Spanien og indenfor spansk territorium', uagtet at Ligningslovens § 33 ikke anvender ikke begreber som bopælsland og arbejds-/eller opholdsland som kriterium for nedslagsberegningen. Landsskatterettens begrundelse er uhjemlet og dermed ugyldig.

Både efter bestemmelsens ordlyd og efter formålet med bestemmelsen retter nedslaget i skatten sig mod tilfælde, hvor der ikke er indgået beskatningsaftale, og begreber som bopælsland og arbejdsland er derfor uden indhold ved anvendelse af bestemmelsen. Nedslaget retter sig mod nedslag i dansk skat af indkomst, der er optjent ved kilder i fremmed stat, og bestemmelsen lemper for dobbeltbeskatning af indkomster af enhver art, der er undergivet beskatning i fremmed stat, herunder også lønindkomst, der er undergivet dobbeltbeskatning. I mangel af aftale med fremmed stat kan lempelsen ikke begrænses. Jeg henviser til bestemmelsens stk. 2.

Landsskatteretten bør genoptage klagebehandlingen, og nedsætte dansk skat med betalt spansk skat af lønnen. I mangel af aftale med de spanske skattemyndigheder om fordeling af beskatningsretten til lønnen, nedsættes den pålignede danske skat med pålignet spansk skat af lønnen efter bestemmelsen i ligningslovens § 33, stk. 1. Kun på denne måde kan dobbeltbeskatning af lønnen afværges.

Af Fradrag for sociale sikringsbidrag

Skattestyrelsen oplyser i udtalelsen, at de kompetente myndigheder vedrørende social sikring skal træffe afgørelse om lovvalget.

Hertil bemærkes, at Sikringsmyndigheden ikke har pligt at træffe afgørelse om lovvalg ved ansættelse hos en arbejdsgiver indenfor EU. Lovvalget følger af EU-forordningen, og kræver ikke afgørelse.

Der gælder ikke formkrav, hverken som betingelse for at opnå fradrag for socialt sikringsbidrag eller for at indgå aftale om social sikring i henhold til EU-forordningen. Sikringsmyndighederne i to lande kan i tilfælde, hvor der er tvist om lovvalget, indgå aftale om lovvalget, og afgørelse mellem de to lande er bindende for lønmodtageren og arbejdsgiveren. Lønmodtageren kan ikke vælge sikringsland. Dette fastlægges i forordningen. I klientens tilfælde er der ingen tvist, og her sociale sikring henført til Schweiz, og A1-erklæring er ikke fornøden.

En A1-attest er ikke en afgørelse, men derimod en erklæring, som i medfør af artikel 19, stk. 2 i EU-forordning nr. 987/2009 – på opfordring af arbejdsgiveren eller lønmodtageren – kan udstedes af sikringsmyndigheden i tilfælde, hvor lønmodtageren eller arbejdsgiveren har behov for at dokumentere lovvalget for at forhindre, at lønmodtageren ikke omfattes af social sikring i mere end ét EU-land. Erklæringen anvendes mellem landene indbyrdes, ikke som dokumentation for skattefradrag, men som led i kommunikationen mellem for lande om sociale sikringsforhold i særlige tilfælde. Jeg henviser til vedlagte kopi af EU's vejledning om i hvilke situationer A1-blanketter dækker, og hvornår erklæringen kan udstedes.

Af vejledningen fremgår, at kan udstedes erklæringer i form af A1-attester i følgende tilfælde:

1. Hvis lønmodtageren tager midlertidigt arbejde i et andet EU-land
2. Hvis lønmodtageren er beskæftiget i mere end ét EU-land

Som det fremgår af den fremlagte korrespondance i klagesagen i Landskatteretten med de schweiziske sikringsmyndigheder, kan der ikke udstedes A-attest, da klienten alene arbejde i Schweiz og kun har en arbejdsgiver, jf. det i EU-vejledningen anførte om brugen af A1-erklæringer. Sikringsmyndigheden i Schweiz har imidlertid i en e-mail bekræftet, at klienten er omfattet af social sikring efter lovvalgsreglen i aftalen mellem EU og Schweiz, ligesom der er oplyst om de sikringsordninger, der er omfattet af aftalen. Jeg henviser til klientens mailkorrespondance med de schweiziske sociale sikringsmyndighed.

Spørgsmålet om lovvalget og betalte bidrag er således fuld belyst overfor skattemyndighederne og Landsskatteretten.

Landsskatteretten bør derfor genoptage klagebehandlingen og nedsætte skatteansættelsen med indeholdte social sikringsbidrag til schweiziske sikringsordninger eller oplyse, hvilken yderligere dokumentation, der skal fremlægges for at belyse lovvalget og betaling af obligatoriske lovpligtige sociale sikringsordninger ved ansættelse i Schweiz.”

Jeg sendte den 11. januar 2021 dit brev af 4. januar 2021 til myndighederne og bad om myndighedernes bemærkninger til det, som du havde anført om forståelsen og anvendelsen af ligningslovens § 33. Jeg bad i den forbindelse om, at myndighederne kom ind på det, som du havde anført, om at luftfartselskabets base i Spanien måtte anses for fast driftssted, og at Spanien dermed var kildeland i ligningslovens § 33's forstand og ikke blot et af flere ar-

bejdslande. For så vidt angår spørgsmålet om fradrag for bidrag til obligatorisk social sikring efter ligningslovens § 8 M skrev jeg, at jeg havde forstået, at det beroede på en konkret vurdering i den enkelte sag, om den fremlagte dokumentation kunne anses for tilstrækkelig i forhold til, om skatteyderen var omfattet af udenlandsk social sikringslovgivning. Jeg bad på den baggrund Landsskatteretten om at oplyse, hvorfor den dokumentation, der var fremlagt i den konkrete sag, for fradrag for bidrag til obligatorisk social sikring i Spanien og i Schweiz – for så vidt angår andre bidrag end bidrag til "Swiss Social Security" – ikke var tilstrækkelig.

Skattestyrelsen har i en supplerende udtalelse af 25. januar 2021 anført bl.a. følgende:

"Supplerende udtalelse til klage fra A

...

Skattestyrelsen kan oplyse, at partsrepræsentantens bemærkninger til Skattestyrelsens udtalelse ikke indeholder nye oplysninger.

Skattestyrelsen skal udtale følgende, idet der henvises til punkterne i ombudsmandens henvendelse:

Lempelse efter ligningslovens § 33 (pkt. 2)

Skattestyrelsen finder fortsat, at Landsskatterettens afgørelse er i overensstemmelse med forarbejderne til ligningslovens § 33 og den praksis, der følger af Den juridiske vejledning afsnit C.F.4.1. og cirkulære nr. 72/1996, afsnit 5.1.1.

Repræsentanten bestrider, at lempelse for spansk skat kan nægtes for den del af den spanske skat, der er opkrævet vedrørende arbejde udført uden for Spanien. Repræsentanten gør i den forbindelse gældende, at kilden til lønindkomsten er i Spanien, uanset hvor personen udfører sit arbejde, her som pilot med flyvninger i og uden for Spanien, og at kilden ikke flytter sig, uanset om arbejdet udføres i forskellige lande.

Efter Skattestyrelsens opfattelse er der imidlertid, modsat repræsentantens opfattelse, grænser for lempelsesmulighederne ifølge ligningslovens § 33. Når det gælder lønindkomst, har arbejdslandet betydning, og dette arbejdsland skal være i et andet land, for at der kan gives lempelse. Hvis en person bosat i Danmark udfører arbejde i Danmark for et udenlandsk firma, kan der ikke gives nedslag efter ligningslovens § 33 for en betalt skat i udlandet. Dette skyldes, at kilden anses for at være det sted, hvor arbejdet udføres og ikke det sted, hvorfra lønnen udbetales.

Begrebet kildeland indgår i ligningslovens § 33 'indkomst fra kilder dér', og kildelandet skal i relation til lønindkomst ifølge praksis anses for at være arbejdslandet. Spanien er derfor kun kildeland for den pågældende pilot for så vidt angår den del af lønnen, der optjenes på spansk jord eller i spansk luftrum. Det er uden betydning, hvilket land udbetalingen kommer fra. Det fremgår af Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit C.F.4.1, at 'kilden anses for at være det sted, hvor arbejdet udføres og ikke det sted, hvorfra lønnen udbetales'. Dette fremgår også af cirkulære nr. 72/1996, afsnit 5.1.1., ligesom det også fremgik af afsnit C.F.4.1. i de juridiske vejledninger for 2012-2014. Det er i denne forbindelse uden betydning for lempelsen, hvad den spanske stat kan beskatte efter deres interne lovgivning.

Landsskatteretten har i den aktuelle sag med A givet lempelse ifølge ligningslovens § 33, og Landsskatteretten har fulgt den praksis, der fremgår af Den juridiske vejledning og cirkulære nr. 72/1996, afsnit 5.1.1.

Der er tale om en fast og langvarig praksis for, hvordan ligningslovens § 33 skal anvendes i forbindelse med lempelse for betalt udenlandsk skat af lønindkomst. Anvendelsen af denne praksis kræver ikke, at der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Spanien og Danmark, og denne praksis er heller ikke i strid med dommen i SKM2019.484.HR som påstået af repræsentanten.

Repræsentanten henviser også til, at der er tale om international trafik. Begrebet international trafik er hentet fra OECD's modeloverenskomst og anvendes også med forskelligt resultat for beskattningen i de konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og andre lande. Begrebet international trafik indgår ikke i ligningslovens § 33.

Repræsentanten gør derudover gældende, at det gør en forskel, at der er en base i Spanien, og han gør gældende, at basen udgør et fast driftssted.

I klagesagen er der imidlertid enighed om, at pilotens reelle arbejdsgiver er et norsk luftfartsselskab (D). Det afgørende for lempelsen er, at piloten har udført arbejde i Spanien og er blevet beskattet af lønnen for dette arbejde.

Repræsentanten gør gældende, at der ikke er nogen henvisning til territorium i ligningslovens § 33. Det er imidlertid ikke korrekt, idet der direkte i bestemmelsen henvises til 'skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér'.

Fradrag for obligatoriske sociale bidrag (pkt. 3)

Repræsentanten henviser til anvendelsen af blanket A 1 på området social sikring, som har sin baggrund i EU-forordningerne om vandrende arbejdskraft dvs. EU-forordning 883/2004 med tilhørende gennemførselsforordning EU-forordning 987/2009 og vejledninger.

Det er ifølge ligningslovens § 8 M, stk. 2 en betingelse for at opnå fradrag, at personen 'er omfattet af social sikringslovgivning i fremmed stat i medfør af De Europæiske Fællesskabers forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet'.

Det er den person, der ønsker et fradrag, som har bevisbyrden for, at betingelserne for det er opfyldt. Der skal foretages en konkret vurdering af den dokumentation, der fremlægges i en sag, hvor der anmodes om fradrag for udenlandske sociale bidrag. Denne dokumentation består i praksis og som udgangspunkt, når det gælder erhvervsaktive personer, i en blanket A 1 med tilhørende afgørelsesdokument for den relevante periode. A 1 blanketten er i praksis resultatet af den tilknyttede afgørelse om, hvilket lands sociale sikringssystem, den pågældende person er omfattet af. A 1 blanketten kan anvendes som dokumentation, fordi A 1 blanketten er en EU-blanket dvs. et officielt dokument om, hvilket lands lovgivning en person er omfattet af. A 1 blankettens betydning og status som dokumentation fremgår også af EU domstolens praksis.

Det er imidlertid ikke i sagen betvivlet, at klageren er omfattet af social sikring i henholdsvis Schweiz og Spanien i de respektive perioder. Repræsentantens indvendinger og betragtninger vedrørende anvendelsen af en A 1 blanket som dokumentation er derfor ikke relevant for behandlingen af klagen.

Det, der er afgørende i sagen, er derimod, om der er tale om obligatoriske dvs. lovpligtige sociale bidrag betalt af klageren, idet dette er et yderligere krav der stilles i ligningslovens § 8 M, stk. 2, for at klageren kan opnå fradrag. Repræsentanten henviser i den forbindelse til den korrespondance, der foreligger i sagen.

Skattestyrelsen henviser til den tidligere fremsendte udtalelse, hvoraf det fremgår, at muligheden for fradrag afhænger af kvaliteten af den dokumentation, som den enkelte person fremlægger. Det vil sige, at der skal fremlægges dokumentation, således at der er sikkerhed for, at der er tale om obligatoriske sociale bidrag. Det vil fx kunne være en udtalelse fra den relevante sociale sikringsmyndighed om, hvilke bidrag personen her er forpligtet til at betale efter lovgivningen. Derudover skal der fremlægges dokumentation for, at de betalte sociale bidrag stemmer

overens med den type bidrag, som den sociale sikringsmyndighed har udtalt sig om, er obligatoriske for personen. Det kan fx være i form af lønsedler.”

I Landsskatterettens supplerende udtalelse af 1. februar 2021 er anført bl.a. følgende:

”Supplerende udtalelse i anledning af A’s klage til Folketingets Ombudsmand

...

Lempelse efter ligningslovens § 33, stk. 1

Folketingets Ombudsmand har anmodet Landsskatteretten om at forholde sig til det af klagerens partsrepræsentant anførte om forståelsen og anvendelsen af ligningslovens § 33, herunder det anførte om, at Spanien er kildeland som følge af, at luftfartsselskabets base i Spanien må anses for værende et fast driftssted.

Retten er enig med repræsentanten i, at den danske interne lempelsesregel i ligningslovens § 33 finder anvendelse, når der foreligger en dobbeltbeskatningssituation med et land, med hvilket Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Bestemmelsen kan desuden finde anvendelse, såfremt den for skatteyderen findes mere fordelagtigt end den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Retten er endvidere enig med repræsentanten i, at ligningslovens § 33 ikke fordeler beskatningsretten til indkomster mellem lande, men hjemler lempelse for skat, der er betalt til fremmed stat og opkrævet af indkomst fra kilder dér.

Det er fortsat rettens opfattelse, at det er en betingelse for at kunne få lempelse efter ligningslovens § 33, at der er betalt skat til en fremmed stat, og at skatten er opkrævet af indkomst optjent ved arbejde udført i denne fremmede stat. Der kan derfor ikke ske lempelse for skat af indkomst optjent ved arbejde udført i andre lande end i den fremmede stat, hvortil der er betalt skat.

Det af repræsentanten anførte om, at klageren udførte sit arbejde fra et i Spanien fast driftssted, har efter rettens opfattelse ingen betydning for klagerens mulighed for lempelse efter ligningslovens § 33, henset til at dette ikke ændrer ved det forhold, at klageren fortsat udførte arbejde i andre lande end i den fremmede stat, hvortil der er betalt skat.

Retten kan dog ikke afvise, at klagerens tilknytning til et i Spanien fast driftssted kunne have haft en betydning for lempelsen, såfremt der var indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Spanien. Som anført i Landsskatterettens udtalelse af 18. november 2020 blev dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Spanien opsagt den 10. juni 2008, jf. bekendtgørelse nr. 14 af 27. juni 2008.

Fradrag for obligatoriske sociale bidrag efter ligningslovens § 8 M, stk. 2

Folketingets Ombudsmand har anmodet Landsskatteretten om at redegøre for, hvorfor den dokumentation, der i den konkrete sag er fremlagt for fradrag for bidrag til obligatorisk social sikring i Spanien og i Schweiz, for så vidt angår andre bidrag end bidrag til 'Swiss Social Security', ikke er tilstrækkelig.

For personer omfattet af kildeskattelovens § 1 fragår obligatoriske udenlandske sociale bidrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, som bidraget vedrører, når den pågældende er omfattet af social sikringslovgivning i fremmed stat i medfør af De Europæiske Fællesskabers forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet, jf. ligningslovens § 8 M, stk. 2, nr. 2.

Bidrag til sociale sikringsordninger etableret gennem en kollektiv overenskomst og frivillige ordninger om social sikring er i henhold til praksis derimod ikke fradragsberettigede efter ligningslovens § 8 M, stk. 2.

Retten fandt i afgørelse af 23. juni 2020, at klageren var omfattet af lovgivning om obligatorisk social sikring i Schweiz fra januar 2012 til august 2013 og i Spanien i perioden fra den 23. oktober 2013 til den 9. marts 2015, og at bidrag vedrørende 'Swiss Social Security' kunne godkendes som værende omfattet af ligningslovens § 8 M, stk. 2.

Retten fandt derimod, at klageren på baggrund af den fremlagte dokumentation, herunder bl.a. lønsedler uden tydelige angivelser af bidrag, ikke i tilstrækkelig grad havde dokumenteret, med hvilke yderligere beløb han havde betalt lovpligtige bidrag til spansk og schweizisk social sikring, hvorved der ikke kunne beregnes korrekte fradrag i overensstemmelse med ligningslovens § 8 M, stk. 2.

Retten bemærker hertil, at der ikke er fuldstændig overensstemmelse mellem svaret fra de schweiziske myndigheder af 16. april 2020 og de øvrige poster på lønsedlerne og lønoplysningsedlerne fra arbejdsgiveren. Retten bemærker endvidere, at klagerens repræsentant under sagens behandling fik Skattestyrelsens udtalelse i høring, hvori det blev

gjort gældende, at de anførte poster på lønsedlerne ikke fandtes at udgøre tilstrækkeligt grundlag for bidrag til spansk social sikring.”