

Skatteråds afgørelse

Identifikation:	2016-117974 (2013) 2015-117296 (2014)
Afgørelse truffet:	2. november 2016
Afgørelse offentliggjort:	
Indkomstår:	2013 og 2014
Emne:	Skat
Emne-ord:	Fuld eller begrænset skattepligt til Grønland

Resume

Klagen vedrører fuld eller begrænset skattepligt til Grønland for indkomstårene 2013 og 2014. Skattestyrelsen har anset klager for fuld skattepligtig til Grønland og han er derfor anset for skattepligtig til Grønland af udbytte- og renteindtægter erhvervet i Danmark.

Sagens faktiske forhold

Klager er ansat til tjeneste på et af Arktisk Kommandos inspektionsfartøjer i Grønland. Fartøjets basehavn er Frederikshavn. Arktisk Kommando er en del af Værnsfælles Forsvarskommando og er direkte underlagt forsvarschefen. Hovedkvarteret ligger i Nuuk.

Klager har ved underskrift af 4. januar 2013 anmodet om fritagelse for dansk skattetræk, idet han er udrejst af Danmark pr. 28. januar 2013, da han skal gøre tjeneste i Grønland. Klager har markeret, at bopæl bevares i Danmark. I forbindelse med klagebehandlingen er oplyst, at tjeneste på skibet er påbegyndt 10. december 2012. I perioden 1. – 22. januar var der sejlads i grønlandske farvande.

Klager er ikke og har heller aldrig været registreret med bopæl i Grønland.

Klager har selvangivet indkomst og kontingent til fagforening til Grønland i indkomstårene.

Skattestyrelsen har anset klager for fuld skattepligtig til Grønland og har derfor anset ham for skattepligtig af alle årets indtægter. Dvs. han også er beskattet af indberettede udbytte- og renteindtægter. Skattestyrelsen har anset skattepligten for indtrådt d. 28. januar 2013.

Klagers opfattelse

Klager er uenig i, at han er fuld skattepligtig til Grønland. Det er klagers opfattelse, at han alene er begrænset skattepligtig, og derfor ikke skal beskattes af renteindtægter mm., idet:

- At han ikke er fuldt skattepligtig til Grønland:
 - Da han ikke på noget tidspunkt har haft en periode på over 6 måneder, hvor han har arbejdet i Grønland alene afbrudt af kortvarige ferier i Danmark.
 - Da der ikke i den grønlandske lovgivning er støtte for, at enhver fridag og enhver dag med aktivitet anses for dage relateret til inspektionsfartøjet.
 - Da ethvert ophold, der indeholder dage uden tjeneste relateret til inspektionsfartøjet, afbryder grønlandsk periodeopgørelse.
 - Da han har haft længere ophold uden for Grønland ind imellem opholdene i Grønland. Den længste periode er fra 29. oktober 2013 – 7. maj 2014, hvor han overhovedet ikke gjorde tjeneste i Grønland.
 - Da han har haft arbejdsophold i andre lande ind i mellem opholdene i Grønland. Den længste arbejdsperiode er fra 8. maj – 13. november i 2014, og den består af to arbejdsperioder med en ferie i mellem. Arbejdet foregik ikke kun i grønlandske farvande, da der også er arbejdsdage i islandske farvande.
 - Da der ikke er holdepunkter i lovgivning for, at den opholdsbaserede skattepligt kan udstrækkes til at gælde i ubegrænset længere tid end opholdet varer. Perioder af over et halvt års længde uden arbejde eller ophold i nærheden af Grønland må medføre, at klager skal anses for hjemmehørende i Danmark.
 - Da ophold i Danmark ikke nødvendigvis er relateret til tjeneste ombord på fartøjet. Som ansat i forsvaret kan der også være andre arbejdsopgaver på land, som ikke har med tjenesten ombord at gøre. Når ophold i Danmark ikke er relateret til tjenesten på fartøjet, så afbrydes opholdet i Grønland.

- DBO fastslår, at ved vurderingen af hvilke aktiviteter, der skal henføres til det ene eller det andet land, foretages fordeling efter, i hvilket lands territorium, aktiviteten er foregået.

- At han efter DBO med Danmark er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, da han:
 - Ikke har fast bopæl til rådighed i Grønland
 - Har fast bopæl i Danmark, hvor han er samlevende med sin kæreste.
 - Har væsentlige opholdsperioder i Danmark, (230 dage i Danmark og maks. ca. 130 dage i grønlandske farvande)

Faktiske arbejds- og rejsemønstre er undersøgt og indsendt sammen med dokumentation:

- klager har i 2013 og 2014 gjort tjeneste som befalingsmand på inspektionsfartøjet, der bl.a. besejler farvandene omkring Grønland.
- Hovedparten af tjenesten om bord udføres i grønlandske farvande, men skibet har også befundet sig i vandene omkring Færøerne og Island. Der er medsendt erklæring fra en Senior-

sergent, hvor der er oplyst, om XXs sejldage i grønlandske og andre farvande og om liggetid i Danmark.

Henvisning til retsregler og retspraksis

Skattepligt:

§§ 1 og 2 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstkat omhandler fuld og begrænset skattepligt til Grønland.

Fuld skattepligt:

Ifølge § 1 stk. 1 nr. 1 og nr. 2 påhviler fuld skattepligt personer:

- der har bopæl i Grønland
- der uden at have bopæl i Grønland opholder sig i Grønland i mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold uden for Grønland grundet ferie eller lignende.

Skattepligten indtræder fra begyndelsen af det ophold, der medfører skattepligt efter § 1 stk. 1 nr. 2, jfr. § 8 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstkat.

Bemærkningerne til § 1 nr. 2 præciserer hvordan opholdsperioden skal opgøres. Til opholdsperioden medregnes:

- såvel til- som fraflytningsdage
- kortvarige ophold uden for Grønland på grund af ferie eller lignende
- Ferie skal normalt være aftalt som led i arbejdsforholdet
- Opsparede feriedage eller afspadsering kan anses for ferie i denne sammenhæng.
- Omfattet af kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende er normalt endvidere kortvarige kursusophold, barselsorlov, hospitalsophold og lignende.
- En arbejdsperiode uden for Grønland eller en periode, hvor der modtages arbejdsløshedsdagpenge uden for Grønland, medfører, at opholdet i Grønland er afbrudt.
- Ferie afholdt uden for Grønland som afslutning på et ophold i Grønland kan ikke medregnes til opholdsperioden i Grønland.

Ifølge § 1 stk. 2 sidestilles ophold ombord på et skib, der er fast stationeret med tjeneste hele året i Grønland med ophold i Grønland. Bestemmelsen er indsat ved Landstingslov nr. 9 af 5. december 2008.

Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår, at skattepligtsbestemmelsen omfatter alle former for vederlag, herunder også vederlag for arbejde udført i tilknytning til de primære opgaver ombord på skibet, som fx opgaver på landjorden i tilknytning til arbejdet ombord.

Begrænset skattepligt:

Begrænset skattepligt påhviler personer, der modtager indkomst fra Grønland, men som ikke opfylder betingelserne for at være fuldt skattepligtige. Det fremgår således direkte af loven, at en person, der modtager enhver form for vederlag for personligt arbejde ombord på skib, der er fast stationeret med tjeneste hele året i Grønland, er begrænset skattepligtig af vederlaget. Jfr. § 2 stk. 1 nr. 17 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat (indsat ved Landstingslov nr. 9 af 5. december 2008).

Bemærkningerne til lovbestemmelsens nr. 17 er stort set identiske med bemærkningerne til § 1, stk. 2, nr. 4.

Skattepligtig indkomst:

Skattepligten for begrænset skattepligtige personer omfatter alene de indtægter med tilhørende udgifter, der er nævnt i lovbestemmelsen om begrænset skattepligt. Dvs. at fx udbytte og renter alene er begrænset skattepligtig til Grønland, hvis udbyttet udbetales fra et grønlandsk selskab mm. eller hvis renter vedrører erhvervsvirksomhed i Grønland. Jfr. § 2, stk. 1 og 2, i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat.

Den skattepligtige indkomst for fuldt skattepligtige personer omfatter alle årets indtægter, uanset om de stammer fra Grønland eller andre lande. En indtægt er kun skattefritaget, hvis den er undtaget ved lov, jfr. § 13 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat.

Skattepligt for indkomst i form af udbytte og renter er direkte nævnt i § 14, stk. 1, nr. 2 og 3, i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat.

Dobbeltbeskatning:

En fuld skattepligtig person beskattes som udgangspunkt af indtægt fra både Grønland og andre lande, og det kan medføre dobbeltbeskatning af en indtægt, idet kildelandet oftest også kan beskatte indtægten. Dobbeltbeskatning lempes ved at indrømme fradrag for udenlandsk skat ved beregning af den grønlandske skat. Lempelse kan indrømmes med hjemmel i § 69 i Indkomstskatteloven eller med hjemmel i Dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO), hvis der er indgået en overenskomst med kildelandet.

Der er indgået DBO mellem Grønland og Danmark.

Skattemæssigt hjemsted:

Hvis en person ud fra kriterierne bopæl, ophold eller lignende anses for at være hjemmehørende i både Grønland og Danmark, skal han iflg. art. 4 i Dobbeltbeskatningsoverenskomsten (DBO) anses for at have skattemæssigt hjemsted i den del af riget, hvor han opholder sig mindst 6 måneder uden anden afbrydelse end kortvarige ophold pga. ferie eller lignende uden for den omhandlede del af riget. Efter 6 måneders ophold i Grønland, vil Grønland efter DBO'en blive betragtet som skattemæssigt hjemsted fra opholdets begyndelse.

Ferie skal være aftalt som led i arbejdsforholdet. Opsparede feriedage eller afspadsering af overarbejde er ferie i denne sammenhæng. I SKAT Danmarks juridiske vejledning er der på grundlag af retspraksis givet følgende eksempler på ferie eller lignende ved forståelsen af art. 4 i DBO mellem Danmark og Grønland (C.F.9.2.7.7.):

Eksempel

Følgende ophold er anset for kortvarige ophold pga. ferie eller lignende:

- *Offentlig ansat, som afvikler almindelig opspareret ferie, 6 uger, tillige med afspadsering af overarbejde og mistede fridage, 11 uger, i alt 17 uger*
- *Pilot i turnusordning, 1 måneds tjeneste - 1 måneds ferie etc.*
- *Fisker på en rejtrawler med ca. 3 måneders tjeneste - 3 måneders ferie etc.*
- *Kortvarige kursusophold, barselsorlov, hospitalsophold og lignende.*

Følgende ophold er ikke anset for kortvarige ophold pga. ferie eller lignende:

- *En arbejdsperiode i Danmark eller en periode, hvor der modtages arbejdsløshedsdagpenge i Danmark*
- *Ferie afholdt i Danmark som afslutning på et ophold i Grønland.*

Ophold ombord på skibe, der er registreret med hjemsted i Grønland, sidestilles med ophold i Grønland. Dvs. 6 måneders tjeneste medfører, at Grønland anses for bopælsland, uanset om der samtidig opretholdes bopæl i Danmark, jfr. Den juridiske vejledning afsnit C.F.9.2.7.7. (kommentar til Art. 4 i DBO).

Udbytte og renter:

Ifølge art. 10 kan Grønland beskatte udbytte, hvis modtageren har bopæl (anset for skattemæssigt hjemmehørende) i Grønland eller hvis udbyttet udbetales fra et grønlandsk selskab mm.

Ifølge art. 11 kan Grønland kun beskatte renter, hvis modtageren har bopæl (anset for skattemæssigt hjemmehørende) i Grønland eller hvis renterne vedrører erhvervsvirksomhed i Grønland.

Lønindkomst:

Løn for personligt arbejde ombord på dansk skib, der er fast stationeret med tjeneste hele året i Grønland kan kun beskattes i Grønland, jfr. Art. 15, stk. 3 (ny art. 15 indsat ved tillægsaftale i 2008) – se endv. den juridiske vejledning afsnit C.F.9.2.7.6.2. (kommentar til Art. 15 i DBO)

Lempelse af skat:

Ifølge artikel 22 skal Grønland som bopælsland (skattemæssigt hjemsted) indrømme fradrag for skat betalt af indkomst i Danmark, dog ikke større fradrag end den skat, der beregnes af indtægten i Grønland. Dvs. Grønland skal indrømme fradrag for skat betalt af indtægten i Danmark, men aldrig et fradrag større, end den grønlandske skat der beregnes af den danske indtægt.

Lempelsesreglen i Indkomstskatteloven er identisk med lempelsesreglen i art. 23. Det præciseres dog i stk. 2, at der ikke kan indrømmes fradrag for et større beløb, end hvad Danmark har krav på iht. Dobbeltbeskatningsaftalen. Dvs. hvis Danmark har opkrævet mere i skat, end hvad DBO'en giver ret til, så kan der alene indrømmes fradrag for den skat, som Danmark burde have opkrævet iht. DBO'en.

Skatterådets vurderinger og begrundelser

Der er ikke uenighed om beløbene. Det er alene spørgsmål om fuld eller begrænset skattepligt, der er uenighed om. Såfremt klager anses for fuldt skattepligtig en del af indkomstår, skal der dog ifølge klager foretages en fordeling af skattepligtig indkomst i forhold til skattepligtsperioder.

Der er således enighed om, at klager er skattepligtig til Grønland af lønindkomst fra arbejde ombord på Søværnets inspektionsfartøj i Grønland. I overensstemmelse hermed har klager bedt om fritagelse af dansk skattetræk efter kildeskatteloven. Der er uenighed om, om opholdet ombord på fartøjet har haft en varighed på mindst 6 måneder, som medfører fuld skattepligt til Grønland.

I forbindelse med klagebehandlingen er der modtaget dokumentation for klagers ophold på fartøjet og ophold på land i forbindelse med ferie og erstatningsfridage (afspadseringsdage).

Efter klagers opfattelse, skal afspadseringsdage ikke tælles med ved opgørelse af ophold i Grønland. Dette er Skatterådet ikke enig i, da afspadseringsdage er afledt af ansættelsen på inspektionsfartøjet under Arktisk Kommando og derfor sidestilles med kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende uden for Grønland.

Skatterådet lægger til grund, at på nær kursusdage, så er klagers arbejde direkte relateret til inspektionsfartøjet, som er et skib Arktisk kommando disponerer over. Ifølge bemærkningerne til § 1, stk. 2, i Indkomstloven så afbrydes et skibs faste stationering i grønlandsk farvand ikke af kortvarige ophold i andre lande, når de er begrundet i reparation, vedligeholdelse eller proviantering. Fartøjets ophold uden for grønlandske farvande har efter det oplyste primært været kortvarige i forbindelse med forsyninger, men der et længere ophold i Danmark i forbindelse med værft- og værkstedsreparation omkring årsskiftet 2013/2014. Efter Skatterådets opfattelse er det afgørende for klagers afbrydelse af stationering i Grønland, at skibet har aktiviteter, som er uafhængig af den grønlandske stationering. Hvis reparation mm. alene er af hensyn til opgaverne i grønlandsk farvand afbryder det efter Skatterådets opfattelse ikke opholdet i Grønland, heller ikke selv om arbejderne på skibet har ½ års varighed og udføres uden for grønlandske farvande. Det er blevet oplyst, at inspektionsfartøjet var på værft i Danmark, efterfulgt af 2 dages prøvesejlads for at teste udstyret ombord på skibet, derefter forskole i

havn og til søs (træning af besætning), hvorefter skibet er returneret til Grønland. Der er ikke løst andre opgaver for forsvaret i perioden.

Fartøjets ophold i Frederikshavn og Island afbryder derfor ikke opholdet i Grønland. Tilsvarende finder Skatterådet, at klagers arbejdsophold på Island og i Danmark heller ikke kan have afbrydende virkning for arbejdsopholdet i Grønland.

For så vidt angår klagers kursusdage mm., så er det generelle kurser, som ikke er direkte relateret til tjenesten på inspektionsfartøjet. Kurserne er imidlertid netop generelle og afledt af ansættelsesforholdet, hvor klager i årene udfører tjeneste ombord på fartøjet. Efter Skatterådets opfattelse kan kurserne derfor ikke afbryde opholdet ombord på fartøjet, da de må sidestilles med fx afholdte feriedage, som også er afledt af klagers tjeneste ombord på fartøjet, som er fast stationeret i Grønland.

Det er herefter Skatterådets opfattelse, at klager må anses for at være fuld skattepligtig til Grønland fra og med 28. januar 2013, som er begyndelsen af det arbejdsophold, Skattestyrelsen har anset som begrundelse for skattepligt til Grønland, jfr. § 8.

Dobbeltbeskatning:

Klager har ikke bopæl i Grønland men har bibeholdt sin bopæl i Danmark og han er derfor også fuld skattepligtig til Danmark iht. den danske Kildeskattelov.

Det er Skatterådets opfattelse, at klager iht. Art. 4 i DBO med Danmark må anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Grønland, da han opholder sig i Grønland i mindst 6 måneder uden anden afbrydelse end kortvarige ophold pga. ferie ol.

Skattepligtsperioden omfatter hele indkomståret 2014 og der er derfor ikke grundlag for at foretage en fordeling af indkomsten mellem Danmark og Grønland i dette indkomstår. For så vidt angår indkomståret 2013, så er han først anset for skattepligtig fra d. 28. januar, så da er der foretaget en fordeling.

Skatterådets konklusion:

Det er således Skatterådets samlede konklusion, at klager ikke skal have medhold i sin klage over Skattestyrelsens afgørelser vedr. indkomstansættelserne for indkomstårene 2013 og 2014.

Skatterådets afgørelse

Skattestyrelsens afgørelse vedrørende fuld skattepligt til Grønland i indkomstårene 2013 og 2014 **fastholdes**, og dvs. at beskatning af udbytte og renter ligeledes **fastholdes**. Klager indrømmes således ikke medhold i sin klage.

Lovhenviisning: §§ 1, 2, 13, 14 og 69 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstkat og Art. 4, 10, 11 og 15 i Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Grønland.