



RET TEN I HOLSTEBRO DOM

afsagt den 28. oktober 2025

Sag BS-38449/2023-HOL

Sagsøger 1

(advokat Ann Rask Vang)

og

Sagsøger 2

(advokat Ann Rask Vang)

mod

Skatteministeriet

(advokat Mattias Chor)

Denne afgørelse er truffet af Dommer 1, Dommer 2, og Dommer 3.

Sagens baggrund og parternes påstande

Retten har modtaget sagen den 2. august 2023.

Sagen drejer sig om, hvorvidt sagsøgerne er berettigede til lempelse efter ligningslovens § 33 A, herunder om en udfyldt kalender understøttet af bl.a.

arbejdsplaner og ansættelseskontrakt er tilstrækkelig dokumentation for, at de ikke har opholdt sig i Danmark i mere end 42 dage indenfor enhver afsluttet 6 måneders periode.

Sagen drejer sig i den forbindelse også om, hvorvidt sagsøgerne har bevist, at SKAT har haft en fast praksis om dokumentationskravet.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har nedlagt følgende på-stande:

1.1 Sagsøger 1

Skatteministeriet skal anerkende, at Sagsøger 1 er berettiget til lempelse af skatten for sin løn-indkomst fra Star Air A/S i indkomstårene 2015 og 2016, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3, og at sagen hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen med henblik på den talmæssige opgørelse.

1.2 Sagsøger 2

Skatteministeriet skal anerkende, at Sagsøger 2 er berettiget til lempelse af skatten for sin lønindkomst fra Star Air A/S i indkomstårene 2015 og 2016, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 3, og at sagen hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen med henblik på den talmæssige opgørelse.

Skatteministeriet har nedlagt påstand om frifindelse.

Oplysningerne i sagen

Den 2. maj 2023 traf Skatteankenævn Vestjylland Syd følgende afgørelse vedrørende Sagsøger 1. Det fremgår blandt andet heraf:

”...

Lempelse

Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, og som under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage, erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjeneste-forhold, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der for-holdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst, jf. ligningslo-vens § 33 A, stk. 1.

Det følger herefter af ligningslovens § 33 A, stk. 3, at såfremt en dobbeltbeskatningsoverenskomst for en person, der ikke er udsendt af den danske stat eller en anden offentlig myndighed, har tillagt Danmark be-skatningsretten til indkomsten, nedsættes den samlede indkomstskat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den uden-landske indkomst.

I henhold til artikel 15, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 22. november 1995 mellem Danmark og Tyskland, er Danmark tillagt beskatningsretten til den lønindkomst, klageren har optjent som pilot for luftfartsselskabet Star Air A/S, idet ledelsen i Star Air A/S har sæde i Danmark.

I overensstemmelse med Højesterets dom, offentliggjort i SKM2003.209.HR, må et udlandsophold anses for afbrudt, såfremt klageren på en given dato har opholdt sig her i landet i mere end 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders periode.

Der kun kan gives lempelse, såfremt den, der anser sig berettiget til lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A, i fornødent omfang kan dokumentere, at vedkommende ikke har opholdt sig i Danmark i mere end 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders periode.

Nævnet finder, at Skattestyrelsens dokumentationskrav ikke kan anses for at være udtryk for indførelse af en skærpet praksis med tilbagevirkende kraft henset til, at krav om dokumentation, herunder nødvendigheden af objektiv dokumentation, følger af fast praksis. Der kan bl.a. henvises til SKM2011.747.LSR, SKM2013.85.BR og SKM2017.473.BR.

Nævnet finder endvidere, at klageren ikke har opnået en retsbeskyttet forventning om, at fremlæggelse af bl.a. en udfyldt kalender, ansættelseskontrakt, en erklæring fra arbejdsgiveren om, at piloten ikke har fløjet over dansk luftrum og evt. fremlæggelse af arbejdsplaner kan anses for værende tilstrækkelig dokumentation. Der er lagt vægt på, at en ligning vedrørende indkomstårene 2011 og 2012, hvor klageren fik godkendt lempelse ved udfyldelse af en kalender, der var medsendt af det daværende SKAT, ikke har karakter af en positiv og udtrykkelig tilkendegivelse fra skattemyndighederne, der kan resultere i en retsbeskyttet forventning om fremtidige skatteansættelser for klageren, ligesom der lægges vægt på, at klageren ved henvendelse til daværende SKAT i Struer for indkomståret 2007 fik oplyst, at dokumentationen bestod af en kalenderoversigt og kvitteringer. Han fik således dengang at vide, at det var nødvendigt med bilag, der kunne understøtte en kalenderoversigt.

Henset til at klageren ikke har fremlagt oplysninger for 2014, at klagerens udlandsophold ikke ses at være påbegyndt den 1. januar 2015, og at klageren til Skattestyrelsen har fremlagt dokumentation for udrejse fra Danmark den 11. januar 2015, lægger nævnet til grund, at klagerens udlandsophold påbegyndte den 11. januar 2015.

Nævnet finder, at klageren – udover de af Skattestyrelsen anførte dage – anses for at have opholdt sig uden for Danmark i de følgende dage og perioder; 17. januar 2015, 25. – 26. januar 2015, 28. februar 2015, 5. marts 2015, 18. – 22. marts 2015, 11. april 2015, 19. april 2015, 9. – 10. maj 2015, 16. – 17. maj 2015, 6. juni 2015, 13. – 14. juni 2015, 15. august 2015, 24.

august 2015, 12. september 2015, 19. – 20. september 2015, 7. november 2015, 13. – 14. december 2015, 28. – 29. december 2015, 6. – 7. februar 2016, 31. marts 2016, 23. marts 2016, 23. april 2016, 30. april 2016 – 1. maj 2016, 20. maj 2016, 28. – 29. maj 2016, 25. – 26. juni 2016, 9. – 10. juli 2016, 5. – 7. august 2016, 27. august 2016, 3. – 4. september 2016, 24. september 2016, 1. – 2. oktober 2016, 5. november 2016, 11. – 13. november 2016, 3. december 2016 og 8. december 2016.

Nævnet har i den konkrete sag lagt vægt på klagerens arbejdsplaner for 2015 og 2016, herunder særligt hvornår klageren havde flyvninger og standby vagter i forhold til de registrerede friperioder. Klageren har ikke fremlagt yderligere dokumentation eller i øvrig redegjort for konkrete datoer, hvor han skulle have opholdt sig uden for Danmark. Nævnet kan derfor ikke anse klageren for at have opholdt sig uden for Danmark i flere dage end de allerede anførte.

Henset til at udlandsperioden begyndte den 11. januar 2015, afsluttes den første 6 måneders periode den 10. juli 2015. På baggrund af nævnets gennemgang af klagerens opholdsdage havde klageren opholdt sig 42 dage i Danmark den 11. maj 2015, hvorfor han ikke opfylder opholdsbetingelsen i ligningslovens § 33 A.

Den næste udlandsperiode begyndte herefter den 16. maj 2015 og afsluttes tidligst den 15. november 2015. På baggrund af nævnets gennemgang af klagerens opholdsdage havde klageren opholdt sig 42 dage i Danmark den 29. august 2015, hvorfor han ikke opfylder opholdsbetingelsen i ligningslovens § 33 A.

Den næste udlandsperiode begyndte herefter den 5. september 2015 og afsluttes tidligst den 4. marts 2016. På baggrund af nævnets gennemgang af klagerens opholdsdage havde klageren opholdt sig 42 dage i Danmark den 30. december 2015, hvorfor han ikke opfylder opholdsbetingelsen i ligningslovens § 33 A.

Den næste udlandsperiode begyndte herefter den 7. januar 2016 og afsluttes tidligst den 6. juli 2016. På baggrund af nævnets gennemgang af klagerens opholdsdage havde klageren opholdt sig 42 dage i Danmark den 25. april 2016, hvorfor han ikke opfylder opholdsbetingelsen i ligningslovens § 33 A.

Den næste udlandsperiode begyndte herefter den 30. april 2016 og afsluttes tidligst den 29. oktober 2016. På baggrund af nævnets gennemgang af klagerens opholdsdage havde klageren opholdt sig 42 dage i

Danmark den 30. august 2016, hvorfor han ikke opfylder opholdsbetingelsen i ligningslovens § 33 A.

Den sidste udlandsperiode for disse indkomstår begyndte herefter den 3. september 2016 og afsluttes tidligst den 2. marts 2017. På baggrund af nævnets gennemgang af klagerens opholdsdage havde klageren opholdt sig 42 dage i Danmark den 31. december 2016, hvorfor han ikke opfylder opholdsbetingelsen i ligningslovens § 33 A. Der er endvidere ikke fremlagt oplysninger for 2017.

Klageren opfylder således på det foreliggende grundlag ikke betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1, og er derfor ikke berettiget til halv exemptionslempelse for lønindkomst optjent som pilot hos luftfartsselskabet Star Air A/S i indkomstårene 2015 og 2016 efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, jf. stk. 1.

Skatteankenævn Vestjylland Syd stadfæster herefter Skattestyrelsens afgørelse på dette punkt.

...

Den 9. maj 2023 traf Skatteankenævn Aalborg følgende afgørelse vedrørende Sagsøger 2. Det fremgår blandt andet heraf:

”...

Skatteankenævn Aalborg s afgørelse

Klageren var i indkomstårene 2015 og 2016 fuldt skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Lempelse

Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, og som under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage, erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjensteforhold, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1.

Det følger herefter af ligningslovens § 33 A, stk. 3, at såfremt en dobbeltbeskatningsoverenskomst for en person, der ikke er udsendt af den danske stat eller en anden offentlig myndighed, har tillagt Danmark beskatningsretten til indkomsten, nedsættes den samlede indkomstskat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

I henhold til artikel 15, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 22. november 1995 mellem Danmark og Tyskland, er Danmark tillagt beskatningsretten til den lønindkomst, klageren har optjent som pilot for luftfartsselskabet Star Air A/S, idet ledelsen i Star Air A/S har sæde i Danmark.

I overensstemmelse med Højesterets dom, offentliggjort i SKM2003.209.HR, må et udlandsophold anses for afbrudt, såfremt klageren på en given dato har opholdt sig her i landet i mere end 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders periode.

Der kan kun gives lempelse, såfremt den, der anser sig berettiget til lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A, i fornødent omfang kan dokumentere, at vedkommende ikke har opholdt sig i Danmark i mere end 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders periode.

Nævnet finder, at Skattestyrelsens dokumentationskrav ikke kan anses for at være udtryk for indførelse af en skærpet praksis med tilbagevirkende kraft henset til, at krav om dokumentation, herunder nødvendigheden af objektiv dokumentation, følger af fast praksis. Der kan bl.a. henvises til SKM2011.747.LSR, SKM2013.85.BR og SKM2017.473.BR.

Nævnet finder endvidere, at klageren ikke har opnået en retsbeskyttet forventning om, at fremlæggelse af bl.a. en udfyldt kalender, ansættelseskontrakt, en erklæring fra arbejdsgiveren om, at piloten ikke har fløjet over dansk luftrum og evt. fremlæggelse af arbejdsplaner kan anses for værende tilstrækkelig dokumentation. Der er lagt vægt på, at en tidligere ligning af klagerens kollegers skatteforhold ikke har karakter af en positiv og udtrykkelig tilkendegivelse fra skattemyndighederne, der kan resultere i en retsbeskyttet forventning om fremtidige skatteansættelser for klageren. Det bemærkes hertil, at klageren ikke forinden ligningen ses at have været i dialog med skattemyndighederne i forhold til dokumentationskravet, jf. SKDM 1981, 275.

Klageren har ikke gjort indsigelser vedrørende følgende perioder; 10. – 13. september 2015, 7. – 11. oktober 2015, 27. december 2015 – 5. januar 2016, 12. – 15. februar 2016, 22. – 29. marts 2016, 5. – 9. maj 2016, 3. – 6. juni 2016, 13. – 16. juli 2016, 10. – 16. august 2016, 8. – 12. september 2016, 4. – 11. oktober 2016, 17. – 21. november 2016 og 22. – 25. december 2016.

Nævnet finder, at klageren – udover de af Skattestyrelsen anførte dage – har dokumenteret og sandsynliggjort, at han også opholdt sig uden for Danmark i de følgende dage og perioder; 29. oktober 2015 – 2.

november 2015, 4. november 2015, 7. november 2015, 27. - 30. november 2015, 4. og 9. december 2015, 25. december 2015, 8. - 10. januar 2016, 17. - 19. januar 2016, 9. - 11. februar 2016, 16. februar 2016, 20. - 21. februar 2016, 23. - 24. februar 2016, 26. - 27. februar 2016, 29. februar 2016 - 1. marts 2016, 12. - 14. marts 2016, 5. april 2016, 9. - 11. april 2016, 22. - 25. april 2016, 21. - 24. maj 2016, 25. - 26. juni 2016, 21. - 24. oktober 2016, 1. november 2016, 16. november 2016 og 27. december 2016.

Nævnet har i den konkrete sag lagt vægt på den fremlagte dokumentation, herunder blandt andet kvitteringer fra tyske butikker, dokumentation for en kontohævning i København og kontoudtog for køb i Tyskland, klagerens arbejdsplaner, periodernes længde og klagerens bopæl i Danmark i forhold til arbejdspladsen i København.

Nævnet finder derimod, at klageren ikke har dokumenteret eller sandsynliggjort, at han opholdt sig uden for Danmark i de følgende dage og perioder; 5. - 8. december 2015, 16. - 19. juni 2016, 30. juni 2016 - 3. juli 2016, 26. - 31. juli 2016, 2. - 7. november 2016, 21. december 2016 og 26. december 2016.

Nævnet har lagt vægt på, at der ikke er fremlagt dokumentation for ophold uden for Danmark, periodernes længde og klagerens friperioder i henhold til arbejdsplanerne.

Klageren har oplyst, at han opholdt sig i Danmark i de følgende dage; 6. oktober 2015, 4. maj 2016, 17. juli 2016, 7. september 2016, 18. september 2016 og 6. - 7. december 2016. Nævnet har derfor lagt disse 7 dage til klagerens ophold i Danmark.

Nævnet har lagt til grund, at klagerens ophold uden for Danmark ikke blev afbrudt af unødvendigt arbejde her i Danmark.

På baggrund heraf opholdt klageren sig i Danmark i forbindelse med ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage inden for enhver afsluttet 6 måneders periode fra den 10. september 2015 til den 15. august 2016. En ny udlandsperiode begynder den 16. august 2016 og vil tidligst blive afsluttet den 15. februar 2017, og klageren har for hele denne periode ikke redegjort for sine ophold.

Skatteankenævn Aalborg finder derfor, at klageren opfylder betingelserne efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, jf. stk. 1, for perioden fra den 10. september 2015 til den 15. august 2016, hvorved han for denne periode er berettiget til halv exemptionslempelse for lønindkomst optjent som pilot hos luftfartsselskabet Star Air A/S.

Skatteankenævn Aalborg ændrer herefter Skattestyrelsens afgørelse i overensstemmelse hermed.
 ...”

Forklaringer

Sagsøger 2 har forklaret, at han har været ansat som pilot i Star Air siden 2015. Han fløj fragtfly om natten. Når man gør det, skal man møde udhvilet, og man skal også hvile efterfølgende, inden man må flyve igen. Han startede med at bo på hotel og ved kollegaer. I januar 2016 fik han sammen med en kollega en større lejlighed i By 1 lidt øst for Köln. Hans hjem og hans hverdag var i Tyskland. Han var 27 år dengang, og han havde ikke familie og børn i Danmark, men alene sin mor og søster. Han havde beholdt sin lejlighed i Danmark som en investering. Han ville ikke leje den ud, for så skulle han sove hos sine forældre, når han var på besøg i Danmark. Han var del af en gruppe, der blev ansat samtidig. De havde et godt sammenhold, og de brugte tid sammen på aktiviteter, ligesom de spiste sammen. Han hørte om ligningslovens § 33 A fra sine kollegaer i Köln, og han anvendte den selv fra september 2015. Han stoppede på ordningen i 2019, hvor han fik en søn. Han har i dag base i By 2. Han antog en revisor, fordi det var første gang, han skulle bruge ordningen, og derfor skulle han have at vide, hvad han skulle gøre, og hvordan han skulle lave sin selvangivelse.

Han talte med revisoren om ligningslovens § 33 A, herunder 42-dages reglen, og om hvad man skulle gemme som dokumentation. Hans revisor var lige så kompetent som SKAT, og derfor rettede han ikke henvendelse til SKAT. Revisoren fortalte, hvad der hidtil havde været tilstrækkelig dokumentation. Han sendte ikke noget til revisoren, og han lavede selv sin selvangivelse.

I 2015 og 2016 var han ikke i tvivl om, hvad han skulle gøre. Han havde også drøftet det med kollegaer, som tidligere havde været udtaget til kontrol. De havde fortalt, at de ikke gemte andet end deres kalender og en arbejdskalender. De talte ikke løbende om dokumentationskrav. Han havde hørt, at der blev krævet dokumentation, men han havde ikke set indkaldelserne. Det var ikke svært at overholde 42-dages reglen, for han havde ikke noget, som han skulle til Danmark efter. Bortset fra forældre og søskende havde han ikke familie i Danmark.

Han brugte en almindelig kalender til at notere vagter og mærkedage. Han ved, at han har været i Tyskland på de dage, der står i hans kalender, men i dag husker han ikke nærmere om datoerne. For at være helt sikker gemte han også nogle kvitteringer. Når man skulle betale i Tyskland, var det som regel kontant, og han brugte ikke kort hver dag. I områder tæt på motorvejen kunne man som regel betale med kort.

Forevist posteringen på 4,33 Euro, som er dateret 16. juni 2016 (ekstraktens side 458), har han forklaret, at den stammer fra et indkøbscenter i det område, hvor han bor. Han kan ikke være sikker på, hvilken dag betalingen er foretaget. Han husker det ikke nærmere, men det må være den 16. juni, når det står der. I hans kalender står der, at han var i Tyskland den dag.

Forevist posteringen på 8,27 Euro, som er dateret den 4. maj 2016 (ekstraktens side 452), har han forklaret, at den stammer fra det samme indkøbscenter. Ifølge hans egen kalender var han i Danmark den dag.

Benzinkvitteringerne fra Düren fra den 19. juni 2016 kl. 20.10, 3. juli 2016 kl. 20.06 og 31. juli 2016 kl. 20.09 (ekstraktens side 459, 463 og 469) stammer fra be-søg ved en tysk kammerat. Inden han blev ansat ved Star Air, samlede han fly-vetimer ved blandt andet at flyve med faldskærmsudspringere. I den forbin-delse mødte han tyskeren i Herning. Düren ligger sydvest for Köln, og der lig-ger et springercenter tæt på. Når kvitteringerne er inden for et interval på fire minutter, skyldes det, at de stoppede på springerpladsen på et fast tidspunkt.

Det var kammeraten, der fløj, så det er ikke registreret, at han var der. Han var heller ikke omskolet til flyet. Düren ligger ikke på vejen til Danmark. Det er ikke utænkeligt, at han besøgte tyskeren på vej til eller fra Danmark.

Da han blev indkaldt til kontrol af SKAT, talte han med kollegaer, sin revisor og advokat. Revisoren sagde, at han skulle sende sin arbejdsplan (roster) og nogle kvitteringer. Han sendte ikke alle de kvitteringer han havde, for på grund af den forgangne tid var blækket forsvundet på nogle af dem. Han sendte ikke sine kontoudtog til SKAT, fordi andre kollegaer havde fortalt, at SKAT fordre-jede dem på grund af den forskydning af datoer, der kan opstå, fra en hævning bliver foretaget, til den bliver registreret.

Han betalte husleje i Tyskland kontant, efter at han havde hævet penge på sin tyske konto. Han havde hørt fra andre, at SKAT ”vendte det på hovedet”, så han fremlagde ikke dokumentation for det. Han blev overrasket over, hvad han skulle sende ind, og han følte sig mistænkeliggjort. Han havde gjort alt, hvad han kunne, for at overholde reglerne. Han havde også kigget på tidligere prak-sis. Han synes ikke, at han skulle gøre mere, end hvad hans revisor sagde. Han har også fulgt sin revisors anvisninger om, hvad han skulle gemme. Derfor har han ikke gemt mere.

Når han rejste til Danmark, brugte han typisk sin danske bil. Han tænkte ikke på at gemme benzinkvitteringer. Han har aldrig hørt, at en pilot skulle doku-mentere sine rejser. Det er nemmere, hvis man har boardingpas. Han blev vred, da han blandt sagens bilag så billedet af den lille flyvemaskine på Instagram fra 1. august 2021, hvor han havde skrevet ”Ikke så slem at pendle når det er i

hende her” (ekstraktens side 541). I 2021 brugte han ikke ligningslovens § 33 A. Han kender ejeren af flyet, som bruger det i forretningsøjemed. Han har nogle gange fløjet ejeren til racerbil i Tyskland.

I 2015 og 2016 måtte han ikke flyve i den lille flyvemaskine. Når han skrev til Skatteankenævnet, at han brugte bil og fly til transport, mente han rutefly mellem Danmark og Köln. Når han skrev ”pendle”, var det fordi, det passede med, at han kunne tage over og pakke i sin lejlighed i Köln, som lå lige i nærheden af Koblenz.

Når det fremgår i arbejdsplanen, at man har tid til selvstudie, dækker det over, at man hele tiden skal gennemføre kurser, og at man får tid til at lave trænings-øvelser på internettet (WBT). Han bestemte ikke selv, hvornår de dage lå. Hvis det var muligt indenfor deadline, og hvis han ikke var ude at flyve, kunne han godt lave det en anden dag. Han kan ikke huske, hvor ofte der var en deadline, for kurserne havde forskellige udløbsdatoer. WBT kunne laves i både Danmark og Tyskland.

Sagsøger 1 har forklaret, at han blev pilot i 1988. Efterfølgende var han nogle år i USA. Han fik job i Danmark i 1995, og han fløj for forskellige luft-fragtselskaber, blandt andet Mærsk Air.

I 2007 flyttede han til Köln i forbindelse med en sammenlægning af flyselskaber, og han anvendte ligningslovens § 33 A fra første dag. Han ringede til SKAT i Struer og spurgte, hvordan han skulle forholde sig. De sagde, at han skulle overholde 42-dages reglen. Han spurgte ikke, hvordan han skulle dokumentere det. Sammen med sin hustru ejede han et hus i By 3. Sammen med en kollega lejede han en lejlighed fem minutter syd for lufthavnen i Köln. Den var på 70-80 m², så der var plads til besøg af familien. De boede der indtil 2022. Det andet år han var i Köln, købte han en campingvogn, og hans hustru tog ofte der-ned om sommeren. I 2015 og 2016 var hans familie stadig med i Köln en gang imellem. De opholdt sig mest i lejligheden. Det var ikke svært at anvende ligningslovens § 33 A, selvom han havde familie i Danmark, for han og hans hustru har altid været meget væk fra hinanden. I starten var det, fordi han sejlede. Senere var det fordi, han var værnepligtig, og efterfølgende fordi han rejste til USA.

De havde deres første barn med til USA, mens han var på flyveskole. Da han kom til Köln, var de to mindste børn 13 og 15 år. De valgte at lade børnene gøre skolen færdig i Danmark. Bagefter fik hans hustru et godt job, og så fortsatte de med at leve adskilt. Han førte selv en kalender, og når han fik en ny arbejdsplan, holdt han og hustruen et Skype-møde, hvor de aftalte, hvornår han rejste til og fra Danmark. De havde kun én bil, så det krævede særlig koordination.

Han gemte også kvitteringer for at være sikker på, at han kunne dokumentere sit ophold.

De rejste på ferie et par gange om året i løbet af vinterhalvåret. Sommeren til-bragte de i Köln-området, hvor han plejede at hente campingvognen ned til Dönwald campingplads. Det har han sendt dokumentation ind for, og man kan se, hvor mange der har været i campingvognen. Så opholdt de sig noget tid der eller i Østrig på vej til eller fra Italien.

Mailen fra Adriano Camping Village (ekstraktens side 179) med Bookingnr. er en bookingbekræftelse for perioden 11. til 20. juli 2015. Mailen fra Adriano Camping Village (ekstraktens side 182) fra 1. juli 2016 er en bookingbe-kræftelse for perioden 17. til 24. juli 2016. Hvis han ikke har sendt noget med fra Tyskland, så findes det ikke.

I 2013 fik han et brev fra SKAT med anmodning om at returnere en vedlagt ka-lender. Han udfyldte kalenderen, og han sendte også et ansættelsesbevis og en erklæring om flyvning i dansk luftrum. Han sendte ikke sin logbog, fordi SKAT fortalte, at hans arbejdsplan (roster) var tilstrækkelig.

SKAT bad ikke om yderligere. Så tænkte han, at han ikke behøvede at gemme kvitteringer fremover.

Da han fik SKAT's brev af 20. september 2018, sendte han den dokumentation, som han havde. Han havde ikke meget, fordi han ikke havde gemt noget. Efter aftale sendte han igen sin arbejdsplan og ikke sin logbog. Han sendte billetter som dokumentation for sine rejser. Han var bare heldig med, at han havde bo-ardingpas og lignende liggende. På det tidspunkt vidste han godt, at han ville blive bedt om at sende dokumentation, for to grupper af kollegaer var allerede blevet bedt om det.

Han sendte ikke sine kontoudtog, for det ville forplumre billedet, fordi ham og hans hustru har fælles konto. Den ville vise hævnninger i Tyskland og Danmark på de samme tidspunkter. De havde hver deres betalingskort, men det kan man ikke se på kontoudtogene. Han føler sig krænket over at blive mistænkeliggjort. Han vidste ikke, at man kunne fremlægge en enkelt postering. Han kan ikke gå så langt tilbage i sin netbank. Han har spurgt i banken.

Når han var i Tyskland, betalte han med Visa og eventuelt med Mastercard. Han lavede kontanthævninger, og han handlede lokalt ved en købmand, som kun modtog kontanter. Han betalte for sin bolig ved bankoverførsler fra sin danske konto. Luftfartsorganisationen IATA kræver, at man har en bolig med en transporttid på under 40 minutter til lufthavnen. Ellers skal man vise en ho-telkvittering for at dokumentere, at man overholder reglerne om hviletid.

I 2013 var de en gruppe på 7-8, der blev udtaget til kontrol. De diskuterede det ivrigt, og de talte om, at det materiale, der blev indsendt, var tilstrækkeligt, til at de blev godkendt. Efter kontrollen troede han, at en udfyldt kalender var dokumentation nok. Dengang var han overrasket over, at SKAT ikke bad om mere. Han tænkte ikke på, om der kunne være grund til at spørge SKAT. Han husker ikke, om han hørte, at SKAT bad Vidne 1 om dokumentation for rejser. Han har selv gemt dokumentation for sine rejser. De udvekslede systematisk oplysninger om, hvem der blev indkaldt, og hvad de blev bedt om.

Som en del af ansættelsen får man tildelt O-dage, som man kan bruge, når man vil holde fri.

Den 23. august 2015 var en fridag, selvom der står arbejde i hans kalender (ekstraktens side 150). Han havde en O-dag, fordi hans hustru var på besøg på forlænget weekend på grund af fødselsdag. Han var i Tyskland, og han har måske skrevet arbejde. På grund af kalenderen er han sikker på, at han ikke rejste hjem.

Den 26. januar 2016, hvor der står "PAY" i hans arbejdsplan (ekstraktens side 236), havde han været på arbejde en dag, hvor han normalt ville have haft fri. Han havde været i London til en ½-årlig prøve, der fremgår den 25. januar som "OPC". Der står "Nr.", fordi han skulle hvile efter rejsen til London, som sluttede kl. 19.50 dagen før. Der var ikke noget, der forhindrede ham i at tage til Danmark den 26. januar 2016, selvom der står PAY.

Den 4. til 7. december 2016, hvor der står "SFL" i hans arbejdsplan (ekstraktens side 248), var fridage.

Når står "Arbejde" i hans kalender (ekstraktens side 160), var det fordi, han var i Tyskland. Det er en fejl, at der står arbejde. Han har ikke lavet kalenderen i ekstrakten. Han tror, at der står noget andet i hans anden kalender.

Vidne 2 har som vidne forklaret, at han startede som pilot i 1993. I februar 1994 flyttede han til Tyskland, hvor han arbejdede for Star Air. Han har benyttet sig af lempelsesreglen i ligningslovens § 33 A siden omkring 1995. Det blev initieret af SKAT, fordi ingen kunne finde ud af, hvad han skulle betale i skat. "SKAT" lå dengang ved kommunen. Han kan ikke huske nærmere om, hvad de talte om i den forbindelse. Han talte med sin revisor om, at han skulle sikre sig, at han ikke opholdt sig mere end 42 dage i Danmark i løbet af et halvt år. Det overholder han. Når han tager til Danmark, er det planlagt halvanden måned frem i tiden. Han tjekker, at han maksimalt er i Danmark 7 dage hver måned. Han er typisk trådt ud af ordningen 2 måneder om året i forbindelse med som-merferie for at være sikker på at overholde reglen.

Forevist SKAT's brev af 13. august 2007 om indkaldelse af materiale (ekstraktens side 543) har han forklaret, at han godt kan huske brevet. Det var den anden kontrol, som han blev udsat for. Han blev også kontrolleret i 2000, men han kan ikke huske nærmere om, hvordan det foregik.

Da SKAT bad om oplysningerne, sendte han det, der fremgår af hans det udate-rede brev (ekstraktens side 544). Han husker ikke, at SKAT spurgte efter yderligere oplysninger. SKAT godkendte det herefter.

Forevist SKAT's brev af 22. august 2013 om materialeindkaldelse (ekstraktens side 577) har han forklaret, at han blev bedt om at sende forskellige oplysninger ind. Han krydsede blandt andet af på kalenderen, som var vedlagt brevet. Han havde en dialog med sin revisor Person 1 om, hvad det var for nogle oplysninger, han skulle sende ind, så derfor var han overbevist om, at det var sådan, at det skulle gøres. Herefter blev det godkendt af SKAT. Der var mange nye kollegaer, som spurgte, hvordan de skulle gøre. Han fortalte dem, at de skulle kunne vise, hvordan de overholdt 42-dages reglen. Han går ud fra, at SKAT havde spurgt ham, hvis der var en anden måde, at man skulle vise det. Han efterlever det, som skattestyrelsen har bedt ham om. Han vil ikke opfinde noget selv.

I 2018 skete der noget andet. Han hørte fra sine kollegaer, at de skulle vise daglig dokumentation for deres ophold i Tyskland. Hans revisor sagde, at han skulle gemme nogle kvitteringer. Det var ikke så nemt, fordi Tyskland frem til Corona var et kontantsamfund. Han blev udtaget til kontrol og sendte sin kalender til SKAT, men det var ikke nok. Han holdt derefter et møde med SKAT på teams. Han fik lidt forskellige oplysninger. Han fik blandt andet at vide, at hvis det var teknisk muligt for ham at komme hjem, så regnede man med, at han var i Danmark. Han oplevede et skift ved kontrollen i 2018. Han gik på pension kort tid efter. Han føler, at dokumentationskravet kom snigende, uden at han havde mulighed for at tage højde for det. Han og andre piloter kommer alle fra en verden, hvor alt er meget firkantet. Han er blevet kontrolleret af SKAT fire gange, og hver gang godkendte de ham på baggrund af hans kalender. Vedrørende indkaldelsen i 2013 så markerede han i den vedlagte kalender. Sammen med revisoren var han kommet frem til, at kalenderen vedrørte overholdelsen af de 42 dage. Han er sikker på, at han udfyldte den. Det er rigtigt, der står i brevet, at kalenderen vedrører gennemflyvning.

Vidne 3 har som vidne forklaret, at han har været pilot i hele sit voksenliv. Han flyttede til Tyskland i 2007 sammen med sin familie. Han har benyttet sig af lempelsesreglen i ligningslovens § 33 A, siden han i 2007 til job-samtalen fik kendskab til bestemmelsen. I starten boede han i Tyskland, så der var han kun hjemme en gang imellem til jul og til konfirmationer. Det er cirka en uge om måneden, man må være hjemme. Senere var der en kollega, der ud-

arbejdede et program, der kunne hjælpe med at holde styr på det. Han har haft en revisor til at lave sine årsopgørelser.

Forevist SKAT's materialeindkaldelse af 30. august 2013 (ekstraktens side 580), har han forklaret, at der var vedhæftet en gammeldags kalender, hvor man kunne skrive, hvor mange dage man var i Danmark. Han skrev til SKAT, at han var flyttet til Tyskland, og hvis de ønskede flere bilag, kunne de vende tilbage. Han blev ikke anmodet om at sende en kalender. Han blev derefter godkendt. Han talte med sine kollegaer om det, og de delte deres erfaringer. Han tror bare, at han fortalte de andre det, som han nu har forklaret. Han har været udtaget til kontrol efterfølgende. Det er ændret voldsomt i forhold til dokumentationskrav. Han føler, at han er tvunget til at gå ud for at købe noget hver dag for at kunne godtgøre, at han er i Tyskland. Det er blevet lavet en app, hvor man skriver ind, hvor mange dage man er i Danmark, og man kan uploade kvitteringer og bilag mv., som man så efterfølgende kan sende ind til SKAT.

Det var først i 2018, at han hørte fra sine kollegaer om de ændrede krav til dokumentation. Han har aldrig hørt noget fra sin revisor. Han hørte heller ikke noget fra SKAT om, at der var noget, der skulle være anderledes.

Vidne 4 har som vidne forklaret, at han er ansat i Star Air. Det har han været siden 1995. Han har således været i Köln i mere end 30 år. Han var 27 år, da han blev ansat og vidste ikke noget om SKAT. Han henvendte sig derfor til det lokale skattekontor ved kommunen. De fortalte om 42 dages reglen. Han havde en arbejdsplan og sørgede for at holde øje med sin kalender. Han snak-kede også med sine kollegaer om, hvordan de gjorde det. Han har tidligere været udtaget til kontrol.

Forevist SKAT's materialeindkaldelse af 29. august 2023 (ekstraktens side 579) har han forklaret, at han udfyldte den vedhæftede kalender og vedlagde sin an-sættelseskontrakt. Han vedhæftede også bilregistreringsattest og sin husleje-kontrakt for at godtgøre sit ophold i Tyskland. Han sendte bare sin arbejdsplan som dokumentation for opholds- og arbejdssteder. De talte om, at det var må-den, man skulle dokumentere sit ophold på i Tyskland. De var mange, der blev indkaldt til kontrol. Han indsendte mere end en kalender, fordi han syntes, at han dokumenterede sit ophold ved at underbygge kalenderen. Det var for at dokumentere 6 måneders fristen, og så man kunne se, at det ikke bare var noget han fandt på.

Han blev også indkaldt til kontrol i 2021. Der var listen med krav til dokumentation fire gange så lang som tidligere. Han havde svært ved at opfylde de nye krav. Det var meget svært at genskabe dokumentation 3-4 år tilbage. Han havde ikke nødvendigvis brugt sit kreditkort hver dag, og Tyskland var et kontant-

samfund på det tidspunkt. Han har lige fået afslag i Landsskatteretten på sin sag fra 2017.

Vidne 1 har som vidne forklaret, at han kom til Star Air i 2006. Hans hustru arbejdede som stewardesse, og det har familien indrettet sig med. Ligningslovens § 33 A blev nævnt ved ansættelsessamtalen, hvor de viste ham en lønseddel, hvor man kunne se betydningen af den. Han fik at vide, at han skulle indsende en kalender og en ansættelseskontrakt. Da han startede hos Star Air gjorde arbejdsplanen, at han ikke havde problemer med at overholde reglen.

Han havde derudover sine boardingpas, som kunne dokumentere, hvornår han rejste frem og tilbage. Han tog sig ikke nogen særlige forholdsregler. Han fik at vide, at udover kalender og ansættelseskontrakt skulle han eventuelt kunne dokumentere sin transport til og fra Danmark.

Forevist SKAT's materialeindkaldelse af 22. marts 2012 (ekstraktens side 555) har han forklaret, at han godt kan huske, at han modtog den. SKAT anmodede ham den 3. maj 2012 (ekstraktens side 556) om yderligere oplysninger. SKAT bad ham ikke om yderligere information efter, at han, som det fremgår af det udaterede fremlagte brev (ekstraktens side 557), sendte en opgørelse over indrejse og udrejse til og fra Danmark og andre lande, samt dokumentation for rejserne i form af boardingpas.

Mange havde bare krydset datoerne af i en kalender, som herefter blev godkendt.

Det næste, der skete, var ved indkaldelsen i 2018, hvor kravet til dokumentation var steget voldsomt. Det har medført en skattesag for 2015 og 2016, som stadig er verserende i Ankestyrelsen.

Vidne 5 har som vidne forklaret, at han er flymekaniker og tidligere ansat ved Star Air. Han var bosat i Köln og var i samme omgangskreds som piloterne. Han blev omfattet af lempelsen i ligningslovens § 33 A efter, at han havde talt med nogle kollegaer om det. Han havde en kalender, en arbejdsplan og sin lønseddel, hvoraf de relevante oplysninger fremgik. Han havde mange ekstra ture, så han var slet ikke i tvivl om, at han overholdt reglerne. I starten var det meget lidt, der skulle dokumenteres. Der var ikke rigtig lagt noget ud om, hvordan man skulle foretage dokumentation.

Forevist SKAT's materialeindkaldelse af 8. september 2020 (ekstraktens side 603), hvor han blev anmodet om i en kalender at tilkendegive, hvornår han havde været i hvilke lande, har han forklaret, at i den periode rejste han hele tiden fra hotel til hotel. Han lavede en kalender, som han sendte til skattemedarbejder Person 2, som skrev den ren. Den kalender, der fremgår af

ekstraktens side 609, er den som han har lavet. SKAT bad ikke om at få andre oplysninger.

Han har efterfølgende været udtaget til kontrol. Der fik han et chok, fordi han skulle dokumentere hver eneste dag. Det har været besværligt at dokumentere det, men det er lykket for ham. Der er lige nogle enkelte huller, hvor der mangler en dag eller to, og hvor SKAT ikke har godkendt det. Efter han blev kaldt ind 2. gang, talte han med Person 2 og blev opmærksom på, at der skulle mere dokumentation til. Han havde tilføjet de dage, hvor han var hjemme i Danmark, da han fremsendte kalenderen igen. Det var de oplysninger, der manglende.

Vidne 6 har som vidne forklaret, at han tog sin uddannelse til pilot i 1982. I 1996 blev han ansat i Star Air. Der var han ansat, indtil han gik på pension for to år siden. I forbindelse med ansættelsessamtalen blev han vejledt om lempelsesreglen i ligningslovens § 33 A, og han kontaktede de lokale skattemyndigheder i Odense. Hustruen er jurist, så han fandt hurtigt ud af, at han blev nødt til at sikre sig dokumentation. Når han fik sin vagtplan, blev den lagt ind i en kalender. I nogle perioder kom hustruen ned til ham, og nogle gange kom han hjem. De havde en kalender og dokumentation for løbende indkøb og for telefon og internet i Tyskland. De lejede en treværelses lejlighed, så familien kunne komme derned, og han kunne have et almindeligt liv. Så det var forholdsvist nemt at overholde reglen, og han havde masser af kvitteringer for indkøb. Han blev udtaget til kontrol.

Forevist SKAT's materialeindkaldelse af 9. maj 2011 (ekstraktens side 554) har han forklaret, at han kontaktede sin revisor, Person 3, der kontaktede skattemyndighederne. Han udfyldte bare selvangivelsen og ikke nogen kalender. SKAT sagde ikke noget om, hvordan han skulle indrette sig fremadrettet. Han fortsatte med kalendere og gemte kvitteringer, når han handlede ind. Kalenderen blev løbende opdateret, og de havde forskellige indkøb, men det var ikke sådan, at de havde lavet et egentligt system for det. De handlede ind til nogle dage ad gangen. Det var en almindelig snak, der havde ført til, at han gjorde sådan. Han har aldrig følt, at de blev kontrolleret. Han havde folkeregister i København, hvor han opholdt sig meget og havde et liv.

Han har efterfølgende været udtaget til kontrol i januar 2021 for 2017 og så i 2019, 2020, 2021 og 2022. Det var en brat opvågning. Pludseligt skulle der dokumenteres for hver dag. Han havde et møde med Skattestyrelsen, der gav udtryk for, at de gik ned til, at det var hver 12. time, der skulle dokumenteres. Det gik så vidt, at selvom der var flyvninger begge dage, skulle det dokumenteres, at han ikke opholdt sig i Danmark. Han aner ikke, hvordan man skal dokumentere det på den måde. Han havde ikke tidligere hørt om nogen, der var blevet kontrolleret på den måde. Han gemte løbende kvitteringer, fordi de altid har

gjort det, og fordi hustruen sagde, at det kunne være smart. Han gemmer dem i en æske.

Vidne 7 har som vidne forklaret, at han startede som pilot ved Star Air i oktober 2007. Han blev i forbindelse med opstarten orienteret om lignings-lovens § 33 A. Der var et møde, hvor et revisionsfirma fortalte, at man skulle overholde 42-dages reglen. Han havde ikke selv kontakt til SKAT. Revisionsfir-maet stod for forskuds- og årsopgørelse og kontakt til SKAT. Revisoren fortalte, at der ikke var krav om anden dokumentation end en arbejdskontrakt. Han talte ikke med revisoren om, hvordan man overholdt 42-dages reglen. Han delte lejlighed med en anden pilot, som tidligere var blev kontrolleret af SKAT. Den anden pilot fortalte, at der engang omkring 2008 var en, der var blevet bedt om at fremlægge kvitteringer som dokumentation. Da han havde hørt det, begyndte han selv at samle kvitteringer. Han brugte en kalender til at holde styr på, om han overholdt 42-dages reglen.

Forevist indkaldelse af 29. juli 2013 om indkaldelse af materiale for 2011 (ek-straktens side 575) har han forklaret, at han kontaktede sit revisionsfirma, som svarede, at de tog sig af det. Revisoren sendte et brev til SKAT med oplysninger om hans vilkår og ansættelse. Han modtog herefter et nyt brev, hvor SKAT bad om flere oplysninger. Brevet var vedhæftet en kalender, som han udfyldte. Herefter blev hans skat godkendt. SKAT spurgte ikke efter kvitteringer. Derfor tænkte han, at den øvrige dokumentation måtte være tilstrækkelig, og han stop-pede med at gemme kvitteringer. Han fik ingen vejledning af SKAT om, hvad han skulle gemme. Blandt piloterne talte de om kontrollerne. Han fortalte, at han var blevet godkendt på grundlag af en kalender. Det var der også andre, der var.

I 2018 blev han igen udtaget til kontrol. Denne gang vedrørte det 2015 og 2016. Nu ville SKAT have oplysninger om 16 punkter. SKAT bad om logbog, arbejds-plan og kontrakt samt dokumentation for hver eneste dag, idet det ellers ville tælle som en dag i Danmark. Han oplevede et skift i SKAT's praksis. 2015, 2016 og 2017 er fortsat ikke godkendt.

Han har lige fået godkendt 2019-2021, hvor han har haft mulighed for at overholde de nye krav til dokumentation, fordi han kendte til dem på forhånd.

Vidne 8 har som vidne forklaret, at han blev ansat som pilot ved Star Air i maj 2001. Han var udstationeret i Köln, indtil han stoppede i 2021. Han anvendte reglen i ligningslovens § 33 A fra han startede og indtil 2020. Han blev orienteret om reglen i forbindelse med opstarten. Han kontaktede sin revisor, som ordnede papirerne, bl.a. ansættelseskontrakten. De snakkede om 42-dages reglen. Revisoren fortalte, at man skulle sandsynliggøre, at man overholdt den. Revisoren mente, at et stykke papir med dage var nok. Han skrev herefter sine

dage ind i en almindelig kalender. Han havde ingen kontakt til SKAT. Det var revisoren, som havde det. Blandt piloterne talte de meget om 42-dages reglen, og hvordan man skulle tælle.

Forevist mail af 10. oktober 2013 fra SKAT ved Person 4 har han forklaret, at han blev indkaldt til kontrol af SKAT i 2013. Han sendte et papir ind med de dage, hvor han havde været i Danmark. SKAT sendte en mail tilbage, hvor de skrev, at han havde talt forkert, men at de alligevel havde godkendt hans opgørelse, og at han skulle være opmærksom på dette fremadrettet. Han havde ikke anden kontakt med SKAT, men han tror, at hans revisor snak-kede mere med SKAT.

Han fortalte de andre piloter om kontrollen, for han troede, at det ikke var alle piloter, der var klar over, at det man ikke skulle tælle pr. måned. Han fortalte også, at han havde sendt en kalender ind.

Efterfølgende blev han også udtaget til kontrol for 2015 og 2016 og igen i 2018. På det tidspunkt havde SKAT en masse punkter, der skulle sandsynliggøres. Han sendte den sædvanlige dokumentation ind, men han blev ikke godkendt af SKAT. Hans sager verserer stadig ved Skatteankestyrelsen.

Parternes synspunkter

Jens Dalby Mølgaard og **Mike Lundsgaard Gundersen** har i sit påstandsdokument anført:

”...

ANBRINGENDER

Til støtte for påstandene, gøres det gældende, at skattemyndighederne frem til kontrollen af Star Airpiloterne i sommeren 2018, herunder sagsøgerne, har haft den praksis, at en udfyldt kalender blev anset som tilstrækkelig dokumentation for opholdsdage i Danmark efter lig-ningslovens § 33 A.

De to sagsøgere gør derfor gældende, at denne praksis binder skattemyndighederne, idet skattemyndighederne klart har anvist en måde at løfte bevisbyrden på, som har givet de konkrete piloter en forventning om, at de skulle føre en kalender over deres ophold, men ikke derud-over skulle gemme og opbevare udførlig (daglig) dokumentation for disse ophold. I denne henseende gør de to sagsøgere gældende, at det er Skattestyrelsen, der må være nærmest til at bære risikoen ved denne praksis, idet det er skattemyndighederne, der ved de tidligere kontrol-ler har anvist, at bevisbyrden skulle løftes således. Det kan ikke ændre herpå, at Sagsøger 2, udover en udfyldt kalender, har haft en del dokumentation liggende på sine ophold.

De to sagsøgere gør derfor gældende, at de under de givne forudsætninger har fremlagt et tilstrækkeligt bevis på, at de opfylder betingelserne for lempelse efter ligningslovens § 33 A.

De to sagsøgere bestrider ikke, at der efter bestemmelsen vil være hjemmel til at kræve mere dokumentation end en udfyldt kalender, men at en sådan ændring i kravene til dokumentation skulle være formidlet overfor de involverede piloter med fremadrettet virkning, idet de der-ved kunne have ageret ud fra dette, og indsamlet ”tilstrækkelig dokumentation” for fremtiden.

Derudover rejser nærværende sager også spørgsmålet om, hvorvidt det af skattemyndighederne opstillede dokumentationskrav generelt er for vidtgående, og hvorvidt der er hjemmel til at opstille en formodningsregel for ophold i Danmark ved manglende dokumentation. Den opstillede formodningsregel om ophold i Danmark, ved manglende dokumentation for ophold i udlandet, er efter sagsøgernes opfattelse både usaglig og uhjemlet.

De to sagsøgere anerkender ikke, at det er en forudsætning for, at de kan anses for berettiget til lempelse, at de får medhold i deres praksis-og forventningssynspunkter, idet sagsøgerne derudover gør gældende, at de opstillede dokumentationskrav er for vidtgående, og at der ikke er hjemmel til at opstille en formodningsregel om ophold i Danmark, når der ikke foreligger dokumentation for ophold i udlandet.

De to sagsøgere gør gældende, at de har ført et tilstrækkeligt bevis for opfyldelse af betingelserne i ligningslovens § 33 A. For det første, fordi der var en fast praksis om, at en kalender med angivelse af ophold blev anset som tilstrækkelig dokumentation. For det andet, fordi de opstillede dokumentationskrav for ophold i udlandet er for skrappe og at der ikke er hjemmel til – uden klare holdepunkter i lovens ordlyd eller dens forarbejder – at formode, at sagsøgerne har opholdt sig i Danmark imod deres egne forklaringer.

Nærværende sag vedrører alene indkomstårene 2015 og 2016, men for så vidt angår kravene til dokumentation og spørgsmålet om, hvorvidt disse krav generelt er for vidtgående, er dette relevant, idet Skattestyrelsen har gennemført kontroller for samtlige piloter også for mange af de efterfølgende år.

3.1. Skattemyndighedernes praksis, forventninger og lempelse af bevis - bedømmelsen

Til støtte for de nedlagte påstande gøres det først gældende, at skattemyndighederne har haft en praksis om, at en udfyldt kalender blev an-set som tilstrækkelig dokumentation for opholdsdage i Danmark efter ligningslovens § 33 A.

Sagsøgerne er enig i, at den, der påberåber sig eksistensen af en admini-strativ praksis, har bevisbyrden for at dokumentere denne praksis. For at en praksis kan anses som administrativ praksis, kræves der typisk flere afgørelser, som konsistent udtrykker samme retsprincip. Enkelt-stående afgørelser, som ikke stemmer overens med øvrig praksis, kan ikke bruges som bevis for en generel administrativ praksis.

Nærværende sag omhandler ikke en fortolkning af indholdet af en re-gel, idet retsfaktum i ligningslovens § 33 A, stk. 1, er klart.

Ordlyden er som følger:

” Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie el.lign. af en sammenlagt varighed på højst 42 dage erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæs-sigt falder på den udenlandske indkomst. [...] ”

Der er enighed mellem parterne om indholdet at ligningslovens § 33 A.

Der er også enighed mellem parterne om – som de to sagsøgere forstår det – at betingelsen om udenlandsophold på mindst 6 måneder er op-fyldt for begge de to sagsøgere, der ubestridt har arbejdet og boet i Tys-kland i begge de pågældende indkomstår.

Derudover er der enighed mellem partnerne om, at det som udgangs-punkt er skatteyderen, der har bevis byrden for, at betingelserne for reglens anvendelse er iagttaget.

Uenigheden består således i, hvorledes bevisbyrden for 42-dages reg-lens overholdelse skal løftes, konkret set i lyset af, at Skattestyrelsen pludselig og uden varsel fra opstarten af kontrolprojektet i 2018 for-langte fremlæggelse af daglig dokumentation, uagtet at Skattestyrelsen efter fast praksis havde anset en udfyldt kalender med angivelse af op-holdsdage i Danmark for tilstrækkelig dokumentation ved tidligere kontroller før 2018.

Når sagsøgerne dermed påstår en praksis, så menes der dermed en praksis, hvorved Skattestyrelsen har opstillet en intern regel om, hvorledes bevisbyrden for reglens iagttagelse kan løftes.

Søren H. Mørup skriver i sin doktordisputats ”Berettigede forventninger i forvaltningsretten”, 1. udgave (2005), afsnit 20.3 under overskriften ”Særlig om beslutninger der tager udgangspunkt i enkeltsager”, side 706 følgende:

” ...

Administrativ praksis kan anskues dels fra en ekstern, dels en intern synsvinkel. Ifølge den eksterne synsvinkel er administrativ praksis blot en betegnelse for en række enkeltafgørelser, som tager stilling til samme type spørgsmål, eller som dog er truffet med hjemmel i samme bestemmelse. Ud fra den eksterne synsvinkel er det ikke muligt at betragte praksis som udtryk for regler. Kun hvis der foreligger to helt identiske sager, kan praksis ud fra en ren lighedsbetragtning have betydning. Det er imidlertid ikke muligt, at der kan foreligge to helt identiske sager.¹¹ Den eksterne synsvinkel er derfor retligt set uinteressant.

Ifølge den interne synsvinkel er administrativ praksis en betegnelse for det fænomen, at der i kraft af en eller mere typisk flere enkeltafgørelser viser sig et »mønster«.¹² Mere præcist kan det udtrykkes således, at ved enkeltafgørelserne fremstår en regel – det være sig en skreven eller uskreven regel, der i øvrigt kan angå sagsbehandling eller skøn over faktum lige så vel som retsfaktum-siden ved en afgørelse – som præciseret af forvaltningen.

... ” (min understregning)

Det anføres videre på side 707-708 følgende:

” ...

Når fakta prioriteres, og kriterier derved opstilles, skabes der principielt regler. Allerede forvaltningens undersøgelse af sagen indebærer en vis prioritering af oplysninger. Oplysninger, som antages at være irrelevante, indhentes ikke og må i øvrigt ikke indhentes, jf. forvaltningslovens 32. I selve afgørelsesfasen udvælges dernæst visse fakta af de indsamlede fakta, som indgår i vurderingen af, hvilken afgørelse der skal træffes. Endelig udfærdiges en afgørelse, hvori kun en del af alle de omstændigheder, der kan henregnes til sagen, fremgår, og hvori det – bl.a. afhængigt af forvaltningslovens §§ 22 og 24 – fremgår, hvilke fakta der er lagt til grund. En afgørelse er altid udtryk for en priorite-

ring af fakta og vil ofte indeholde en angivelse af, hvilke fakta der er tillagt betydning, hvorimod andre – efter myndighedens opfattelse irrelevante – fakta kun vil fremgå i begrænset omfang.

Det er næppe tænkeligt, at der ikke skulle udkrystallisere sig et mønster med hensyn til, hvilke hensyn der inddrages, efterhånden som der træffes afgørelser – uanset hvor vagt dette mønster måtte være.

Som det fremgår, skal der efter den opfattelse af interne regler, der gøres gældende her, ikke ret meget til, før der foreligger en intern regel.

... ” (min understregning)

De krav til dokumentation, som Skattestyrelsen ved kontrollens opstart i 2018 og som håndhæves tilbage til 2015, er uproportionale og detalje-rede i en sådan grad, at det er praktisk umuligt at opfylde dem på bagkant, når disse dokumentationskrav ikke var klart og utvetydigt tilkendegivet som myndighedernes praksis/krav allerede i 2015.

Konsekvensen af den manglende dokumentation for det daglige ophold har fra Skattestyrelsens side været, at den enkelte pilot formodes at have taget ophold i Danmark i de dage, hvor piloten ikke har været i stand til at dokumentere ophold uden for Danmark.

En formodningsregel medfører at der i realiteten indføres en hovedregel, hvorefter udgangspunktet er, at den enkelte pilot opholder sig i Danmark – uden hensyntagen til det forklarede og den enkelte pilots private forhold – såfremt der ikke fremlægges dokumentation for andet, jf. nærmere herom nedenfor i afsnit 3.3.

På baggrund af de fremlagte eksempler i bilag 28 – 36, gøres det således gældende, at sagsøgerne har dokumenteret, at der har været en praksis, hvorefter Skattestyrelsens tidligere kontrolmedarbejdere alene har anmodet om dokumentation for 42-dages opholdet i form af en udfyldt kalender – ovenikøbet en kalender Skattestyrelsen selv medsendte. En sådan udfyldt kalender kunne underbygges af arbejdsplaner, rejsebilag og bopælsoplysninger.

Sagsøgte har i processkrift B (s. 2, afsnit 4 og 5) selv bekræftet, at anmodningen om udfyldelse af kalendere var en del af et konkret kontrol-projekt rettet mod flypersonale – med det formål at opnå overblik over udlandsophold og som afsæt for vejledning om 42-dages-reglen.

” [...] at SKAT som led i et konkret indsatsprojekt har fremsendt og anmodet om udfyldelse af kalenderen med henblik på at danne sig et overblik over piloternes udlandsophold, herunder som afsæt for vejledning om 42-dages-reglen.” (Processkrift B side 2, 4. afsnit).

” [...] Skattestyrelsen konkret har oplyst, at anmodningerne om udfyldelse af en kalender er fremsat som led i en opfølgende kontrol i et projekt over for flypersonale, der havde til formål dels at tilføre SKAT ny viden om målgruppens efterrettelighed, dels at efterprøve, om gruppen var påvirkelig for eventuel vejledning,” (Processkrift B side 2 afsnit 5).

Det bestrides, at Sagsøgtes fremstilling af kalenderanmodningerne, som led i et generelt kontrolprojekt, stemmer overens med det indtryk, SKAT gav de berørte piloter – herunder sagsøgerne.

Materialeindkaldelserne gav ingen indikation om, at der ”blot” var tale om generel vejledning – hvilket i øvrigt bestrides – og ikke en sagsoplysning og efterprøvelse af de faktiske forhold til brug for reglens anvendelse. Tværtimod fremstod anmodningen som led i en konkret sagsbehandling, hvor SKAT i sidste ende vurderede betingelserne for lempelse – herunder 42-dages-reglen og om denne var opfyldt.

Det forhold, at Sagsøgte i dag har vanskeligt ved at forklare tidligere medarbejders praksis og håndtering og oplysning af sagerne, herunder den betydning kalenderen blev tillagt, ændrer ikke på, at det – set fra Sagsøgernes side – stod klart, at kalenderen var relevant og afgørende.

De mange materialeindkaldelser fra 2013 underbygger, at der var en fast og konkret praksis, og de fremlagte nyere indkaldelser (bilag 37-39) viser en klar ændring i Skattestyrelsens tilgang og prioritering i hvilke faktiske oplysninger, der skal fremlægges, som ikke er formidlet overfor sagsøgerne. Det bestrides at der blot skulle være tale om ” [...] forskellige fokusområder ved forskellige kontrolindsatser.”, som anført i Skatteministeriets Processkrift B side 2 nederst.

Sagsøgtes henvisning til interne notater (bilag C) og påstanden om, at projektet ikke angik 42-dagesreglen, kan ikke tillægges vægt. I praksis anvendte SKAT de udfyldte kalendere til at godkende lempelse – det var reelt en kontrol af reglens overholdelse.

Når SKAT selv omtaler projektet som et ’regelefterlevelseshøjdepunkt’ (bilag B), må det naturligt også forstås som en kontrol af netop efterlevelsen af gældende regler for godkendt lempelse – altså en konkret kontrol

af 42-dages-reglen.

Det står derfor klart, at piloterne – herunder Sagsøgerne – havde god grund til at opfatte kalenderførelsen som den måde Skattestyrelsen anmodede om dokumentation for overholdende af 42-dages-reglen og i tillid hertil ikke har indsamlet dokumentation, som nu anses for påkrævet af Skattestyrelsen og Skatteankestyrelsen.

Det må derfor være Skattestyrelsen, der skal bære risikoen for, at man har angivet en måde at løfte bevisbyrden på, som Skattestyrelsen således senere åbenbart tilsidesætter/vælger at fravige. Dette da det er Skattestyrelsen selv, der har tilsendt kalenderne til de enkelte piloter. Dermed har Skattestyrelsen på en meget klar og utvetydig måde anvist, hvorledes 42-dages reglen skulle dokumenteres af de enkelte piloter, herunder sagsøgerne.

Om ændring af sådanne interne faktumregler skriver Søren Mørup i ”Berettigede forventninger i forvaltningsretten”, 1. udgave (2005), afsnit 24.3.2 under overskriften ” Hensyntagen til berettigede forventninger: Krav om varsel”, side 884 følgende:

” ...

Er der tale om en faktumregel, vil der kun sjældent være tale om, at den tidligere regel må betragtes som direkte ulovlig. Den vil ofte ligge inden for rammerne af den margin, myndighederne indrømmes til at skønne over faktum, og det er ikke i sig selv ulovligt at sætte skøn over faktum under regel, jf. kap. 22.4.2.1. Hvis reglen således ikke kan hæves at føre til et resultat, som må betegnes som ulovligt, vil der som udgangspunkt ikke være tungtvejende grunde til, at reglen skulle kunne ændres uden varsel. I de mange tilfælde, hvor borgeren indret ter sig i tillid til faktumreglen og derfor undlader at sikre sig bevis for faktum, bør en faktumregel ikke kunne ændres uden varsel.

jf. en Vestre Landsrets dom af 29. april 1976 (utrykt), 65 TfS 1994.295 og skattemyndighedernes praksis siden Østre Landsrets dom af 27. november 1980, 67 men cf. UfR 1950.511 H omtalt bl.a. i kap. 22.2.4.68.

... ” (min understregning)

I den foreliggende sag, hvor piloterne står i den situation, at de nu (den gang i 2018 og 2019, hvor kontrollen blev påbegyndt) havde meget vanskeligt ved at opfylde det nye dokumentationskrav om daglig dokumentation, må Skattestyrelsen være nærmest til at bære risikoen for, at denne dokumentation ikke kan tilvejebringes i det omfang, der nu på-

kræves af Skattestyrelsen. Forholdet er nemlig det, at Skattestyrelsens tidligere kontroller har givet piloterne det klare indtryk, at der ikke var behov for at indsamle og opbevare dokumentation for alle årets dage udenfor Danmark.

Piloterne har således haft en berettiget forventning om, at de ikke skulle indsende daglig dokumentation for ophold alle årets dage.

Det forhold, at visse piloter har været i stand til at fremskaffe en relativ udførlig dokumentation – f.eks. fordi et løbeur, hvor geografiske destinationer har været gemt lang tid tilbage i tid, har registreret det faktiske opholdssted – ændrer ikke på, at det er meget vanskeligt at fremlægge en dokumentation, der vedrører fortidige forhold i den detaljerings-grad, som Skattestyrelsen – og til dels Skatteankenævnene – har efters-purgt, men som har været ukendt for piloterne i de år, hvor dokumen-tationen skulle have været indsamlet.

Det bestrides ikke, at Skattestyrelsen kan have været berettiget til at ændre praksis, således at sagsøgerne i 2015 og 2016 skulle dokumentere ophold i udlandet som angivet af Skattestyrelsen. Men denne praksis-ændring skulle have været varslet og kan dermed ikke tillægges tilba-gevirkende kraft, hvilket følger af UfR 1983.8 H.

3.2. Krav om daglig dokumentation er for vidtgående og dermed uproportionalt

Sagsøgerne gør gældende, at Skattestyrelsens nye krav om daglig dokumentation er for vidtgående og dermed uproportionale. En sådan tolkning af kravene til skatteyderens bevis har ikke hjemmel i bestemmelsens ordlyd, forarbejder eller praksis i øvrigt.

Det er udgangspunkt i den skatteretlige bevisbedømmelse, at der gælder en fri bevisbedømmelse. Se herom i Jan Pedersens ”Skatteforvaltning – skatteproces – skattekontrol”, 1. udgave, 2020 s. 339 og 341:

Der er mellem parterne enighed om, at det er sagsøgerne, der skal løfte bevisbyrden for, at de opfylder betingelserne for at anvende ligningslovens § 33 A, stk. 3, jf. stk. 1. Sagsøgerne gør dog gældende, at denne bevisbyrde ved den fremlagte dokumentation og under de givne omstændigheder må anses som tilstrækkelig dokumentation.

Ifølge afgørelsen fra Skatteankenævn Vestjylland Syd af 2. maj 2023 (sagens bilag 1), finder nævnet ikke, at Skattestyrelsens dokumentations-

krav kan anses for at være udtryk for indførelse af en skærpet praksis med tilbagevirkende kraft.

Nævnet henviser til, at kravene om dokumentation, herunder nødvendigheden af objektiv dokumentation, følger af fast praksis. Der henvises specifikt til tidligere afgørelser og retspraksis, som understøtter dette synspunkt, såsom SKM2011.747.LSR, SKM2013.85.BR, og SKM2017.473.BR.

I SKM2011.747.LSR., havde klageren fremlagt en kopi af klagerens søfartsbog, lønsedler, kontoudskrifter, bevis for deltag i et kursus i Tyskland samt en oversigt udarbejdet af klageren, der viste, hvornår han havde opholdt sig i udlandet, og hvornår han havde opholdt sig i Danmark.

Landsskatteretten lagde vægt på, at klageren opholdt sig i Tyskland i begyndelsen af juni 2008, hvilket blev dokumenteret ved hævninger i euro fra hans bankkonto i perioden fra den 3. til den 10. juni 2008. Endvidere blev det tillagt betydning, at han deltog i et kursus i Tyskland fra den 1. til den 9. december 2008, og at han i den mellemliggende periode havde ophold i Danmark i mindre end 42 dage. Der var således ikke tale om daglig dokumentation, men Landsskatteretten fandt, at de samlede oplysninger var tilstrækkelige til at godtgøre opholds-mønstret, og at betingelserne for lempelse efter ligningslovens § 33 A var opfyldt for hele 2008.

I SKM2013.85.BR., havde sagsøgeren til støtte for, at betingelserne for lempelse efter ligningslovens § 33 A var opfyldt, fremlagt en række bi-lag, herunder en elektronisk kalender, en manuel opgørelse over en del af dagene, kontoudtog for august 2001 samt dokumentation for ud-læg.

Selvom kalenderen ikke i alle tilfælde svarede fuldt ud til de faktiske forhold, havde sagsøgeren på baggrund af sin hukommelse og med støtte i enkelte noter været i stand til, at redegøre præcist for sine ophold og aktiviteter på langt de fleste dage. Byretten fandt denne redegørelse tilstrækkelig og lagde vægt på, at sagsøgeren havde afgivet en detaljeret forklaring om, hvor han befandt sig dag for dag.

Retten fandt, at der for visse dage kunne være tvivl om, hvorvidt sagsøgeren havde opholdt sig i Danmark eller i udlandet, og at der var rejser med brudte dage. Alligevel fandt retten det godtgjort, at sagsøgeren samlet set ikke havde overskredet 42 dages ophold i Danmark.

I SKM2017.473.BR havde sagsøgeren ikke fremlagt dokumentation til støtte for, at betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1, var opfyldt. Under hele sagens forløb undlod sagsøgeren at indsende materiale, der kunne belyse, om opholdsbetingelsen var opfyldt – herunder oplysninger om boligforhold, kalenderoptegnelser, arbejdsplaner eller rejsebilag som flybilletter og hotelregninger.

Retten nægtede derfor lempelse med den begrundelse, at det ikke ud fra sagsøgerens og vidnets forklaringer – som ikke var støttet af nogen form for objektiv dokumentation – kunne anses for bevist, at opholdsbetingelsen i ligningslovens § 33 A, stk. 1, var opfyldt.

Dommen illustrerer, at manglende fremlæggelse af dokumentation kan føre til, at man ikke har sandsynliggjort sit ophold, men den kan ikke tages som udtryk for en fast praksis om, at alle opholdsdage i udlandet skal være dokumenteret ved objektive bilag.

Kendetegnene for samtlige af de 3 afgørelser/domme ovenfor er, at der foretages en samlet vurdering af de fremlagte beviser, hvorefter der foretages en samlet vurdering af, om bevisbyrden efter bestemmelsen er løftet.

Domstolene har bl.a. afvist lempelse, når der ikke er fremlagt nogen form for dokumentation for opholdet i form af udgifter til bolig i udlandet og rejsebilag, hvilket efter sagsøgernes opfattelse er helt oplagt. Der er dog i ingen af dommene foretaget en slavisk optælling/afkrydsning af dage, hvor der har foreligget dokumentation for ophold i udlandet, og dage uden sådan dokumentation. Der er således ingen af afgørelserne/dommene, der konkluderer, at dage uden dokumentation for ophold i udlandet nødvendigvis må anses at være dage med ophold i Danmark.

3.2.1 Sagsøgtes krav til dokumentation

På baggrund af det fremlagte materiale har Skatteankenævnet vurderet, at Sagsøger 2 i 2015 mangler dokumentation for 4 dages ophold i Tyskland og i 2016 for 22 dage – *i alt 26 dage i hele perioden*.

Det bemærkes, at der er tale om et meget begrænset antal dage, hvor Sagsøger 2 – som følge af den lange tid der er forløbet – ikke har kunnet fremlægge (daglig) dokumentation. For disse dage foreligger der imidlertid heller ingen oplysninger, der sandsynliggør, at han i stedet skulle

have opholdt sig i Danmark, som formodet af Skatteankenævnet og som er imod hans egen forklaring.

Sagsøgte har valgt at rette fokus mod enkelte datoer og gjort gældende, at dokumenterede indkøb i Tyskland – herunder den 16., 19. og 30. juni samt den 3., 26. og 31. juli 2016 – ikke udelukker ophold i Danmark samme dag. Dette til trods for, at Sagsøger 2 har fremlagt kvitteringer, som dokumenterer fysisk tilstedeværelse i Tyskland på netop disse datoer.

Sagsøgtes tilgang synes at være en skærpelse i forhold til Skatteanke-nævnets afgørelser og indebærer reelt, at dokumentationen for ophold vurderes på et niveau helt ned til halve døgn eller timer, hvilket hverken er foreneligt med hensigten bag ligningslovens § 33 A, stk. 3, jf. stk. 1, eller helt almindelige beviskrav i skatteretten. Når der er tale om en sandsynliggørelse/godtgørelse, kan det ikke kræves at den pågældende skatteyder skal dokumentere sin færden og ophold i udlandet på 12 timers basis.

I sagens natur kan Sagsøger 2 til enhver tid have haft mulighed for at rejse til Danmark – men sagen handler ikke om, hvad Sagsøger 2 kunne have gjort. Den handler om, hvad han faktisk har gjort, og hvad det fremlagte materiale sandsynliggør, at han har gjort i indkomstårene 2015 og 2016.

Sagsøgtes synspunkt – hvorefter dokumenterede køb i Tyskland ikke i sig selv kan udelukke samtidig ophold i Danmark – fører i praksis til, at det bliver umuligt for Sagsøger 2 at løfte bevisbyrden for, at 42-dages- reglen er opfyldt.

Domstolene har afvist lempelse, når der ikke er fremlagt nogen form for dokumentation for opholdet i form af udgifter til bolig i udlandet og rejsebilag jf. SKM2013.85.BR og SKM2017.473.BR.

3.2.2. Den juridiske vejledning, cirkulærer mv.

Såfremt sagsøgerne havde søgt vejledning i den dagældende juridiske vejledning, ville de ikke have fået det indtryk, at der gjaldt et krav om daglig dokumentation eller dokumentation for ophold alle dage udenfor Danmark. De ville hellere ikke kunne have læst sig til, at manglende dokumentation ville medføre at skattemyndighederne ville formode at den pågældende skatteyder var i Danmark. Den juridiske vejledning har hellere nemlig alene indeholdt en meget begrænset vejledning i

hvorledes man dokumenterede/sandsynliggjorde berettigelsen af reg-lens anvendelse.

Følgende fremgik af den juridiske vejledning version 2.4 – 31.07.15-28.01.16.afsnit C.F.4.2.1 ”Skattelempelse efter LL § 33 A, stk. 1” :

”Indhold

Afsnittet handler om hvem, der kan få skattelempelse efter LL § 33 A, stk. 1, og hvilke betingelser, der er forbundet med lempelsen.

Afsnittet indeholder:

- *Regel*
- *Grænsegængere efter KSL §§ 5 A-D*
- *Søfolk*
- *Arbejdsmarkedsbidrag*
- *Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser med videre.*

Regel

En person, der er fuldt skattepligtig efter KSL § 1, kan få nedsat skatten af lønindkomst efter LL § 33 A, stk. 1, når

- *personen opholder sig uden for riget i mindst 6 måneder*
- *opholdet ikke afbrydes af ophold her i riget af en sammenlagt varighed på højst 42 dage inden for enhver 6-måneders periode, når opholdene har karakter af*
 - o *nødvendigt arbejde - her i riget - med direkte forbindelse til udlandsopholdet*
 - o *Ferie eller lignende og*
 - o *lønindkomsten er erhvervet ved personligt arbejde i tjenesteforhold.*

Den samlede danske indkomstskat skal sættes ned med den skat, der forholdsmæssigt falder på den lønindkomst, der skattelempes efter LL § 33 A, stk. 1.

[...]

LL § 33 A er en intern lempelsesregel, der kan bruges, hvis der ikke er en indgået en DBO mellem Danmark og det pågældende land, eller hvis det er mere fordelagtigt at bruge den interne lempelsesregel i stedet for en DBO. Se CIR nr. 72 af 17.4.1996, pkt. 5.2.7.

... ”

Af den juridiske vejledning dengang fremgik der således intet om, hvilken dokumentation der skulle fremlægges. Der fremgik således intet om kravene til, hvor omfattende en dokumentation for ophold, herunder særligt 42-dages opholdet, skulle være.

Der er i den juridiske vejledning henvist til cirkulære nr. 72 af 17.4.1996 om ligningsloven. Af dette cirkulæres pkt. 5.2.3 og 5.2.4 fremgår følgende:

” 5.2.3. 6-måneders perioden

Lønindkomsten skal være erhvervet i forbindelse med ophold uden for Danmark, Færøerne og Grønland i mindst 6 måneder. 6-måneders perioden kan påbegyndes på et hvilket som helst tidspunkt inden for et indkomstår. Opholdets varighed skal kunne dokumenteres ved f.eks. arbejdskontrakt, folkeregisteroplysninger eller på anden efter skattemyndighedernes skøn betryggende måde. Ophold i flere lande, der kun afbrydes af nødvendigt arbejde, ferie el.lign. af en sammenlagt varighed på højst 42 dage i Danmark, gælder som en samlet opholdsperiode.

Udtrykket ophold uden for riget i mindst »6 måneder« skal forstås som en »månedersgel« og ikke som en »dagsregel«. Indledes et ophold i udlandet eksempelvis den 5. marts, kan det således tidligst afsluttes den 4. september, uanset at opholdet den 3. september har varet 183 dage.

[...]

Som det fremgår af cirkulæret, vedrørte den (sparsomme) vejledning om dokumentation alene dokumentation for opholdets varighed, for så vidt angår opfyldelsen af 6-måneders betingelsen. Der er ikke nævnt nogen eksempler på dokumentation for 42-dages reglens overholdelse, og der er dermed heller ikke nævnt noget om en skærpet dokumentationspligt for overholdelsen af 42-dages reglen, herunder er der i særdeleshed intet nævnt om en formodning/antagelse om, at udokumenterede dage anses for værende dage med ophold i Danmark.

Den juridiske vejledning blev dog ændret efter Skattestyrelsens kontrolindsats i 2018¹. I version 3.1 – 31.07.18-30.01.19 – afsnit C.F.4.2.1 ”Skattelempelse efter LL § 33 A, stk. 1” – blev der, som et nyt afsnit, indsat følgende markeret med ”►”-tegnet for angivelse af, at afsnittet var nyt:

¹ Det dog uvist, om det er som følge af kontrolprojektet. Det kan blot konstateres, at det er i den version, at ændringen blev indført

” ...

► *Dokumentation*

LL § 33 A giver mulighed for lempelse efter metoden exemption med progressionsforbehold. Der kan imidlertid kun opnås lempelse ifølge LL § 33 A, såfremt betingelserne for anvendelsen af reglen er opfyldt. Bevisbyrden herfor påhviler som udgangspunkt den person, som ønsker at opnå lempelsen.

Eksempel 1

En kaptajn ansat i et tysk selskab var berettiget til lempelse efter LL § 33 A, stk. 1. Der var fremlagt dokumentation i form af lister over farvande skibene havde sejlet i, søfarts-bog, lønsedler, kontoudtog, kursusbevis for deltagelse i kursus hos et tysk selskab på konkrete datoer og klagers oversigt over opholdssteder. Se SKM2011.747.LSR.

Eksempel 2

A blev anset for fuldt skattepligtig til Danmark, hvorfor hans løn fra Schweiz skulle beskattes i Danmark. Spørgsmålet var dermed, om A havde krav på lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A. Skatteministeriet havde gjort gældende, at A ikke opfyldte betingelserne for lempelse efter § 33 A, hvilket retten var enig i. På grundlag af oplysningerne fra A's daværende arbejdsgiver i Schweiz anså retten det for bevist, at A blev beskattet af sin løn i Schweiz. Det kunne imidlertid ikke på grundlag af de afgivne forklaringer – som ikke blev støttet af nogen form for objektiv dokumentation i form af hotelregninger eller flybilletter – anses for bevist, at A opfyldte den opholdsbetingelse, der fremgår af LL § 33 A, stk. 1. Se SKM2017.473.BR

Eksempel 3

En maskinmester arbejdede på forskellige lystyachts i udlandet, og spørgsmålet var, om det var bevist, at han var berettiget til lempelse efter LL § 33 A. Der var i den sammenhæng spørgsmål om, dels hvorvidt hans udlandsophold var af en sådan længde, at de tidsmæssige betingelser var opfyldt, dels hvorvidt manglende bevis for optjening af løn kunne afskære retten til lempelse for en periode, som parterne var enige om kunne give grundlag for lempelse efter sin tidsmæssige udstrækning. Retten fandt, at han ikke havde løftet bevisbyrden for, at betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1, var opfyldt. Retten lagde i den forbindelse blandt andet vægt på, at hans kreditkort løbende var benyttet i Danmark, at han ikke havde godtgjort, at han ikke havde mulighed for at opholde sig i Danmark, når han havde "off-tid" i medfør af ansættelseskontrakten, og at der for visse perioder alene var fremlagt billeder fra udlandet som bevis for opholdene. Retten udtalte i

den sammenhæng, at det under de beskrevne omstændigheder påvilde den skattepligtige med en meget høj grad af sikkerhed at bevise, at han opholdt sig i udlandet, hvilket den skattepligtige ikke havde gjort. Se SKM2018.207.BR. ◀

...”

Den ændrede tekst, herunder gengivelse af de tre eksempler, som alle er eksempler fra praksis, vidner ikke om et absolut og ufravigeligt dokumentationskrav, hvor der kræves daglig dokumentation.

Endnu en tilføjelse blev lavet til den juridiske vejledning i version 3.11. – 31.07.2023-30.01.2024 afsnit C.F.4.2.1 Skattelempelse efter LL § 33 A, stk. 1, hvor følgende bl.a. blev ændret:

” Dokumentation

LL § 33 A giver mulighed for lempelse efter metoden exemption med progressionsforbehold. Der kan imidlertid kun opnås lempelse ifølge LL § 33 A, såfremt betingelserne for anvendelsen af reglen er opfyldt. Bevisbyrden herfor påhviler som udgangspunkt den person, som ønsker at opnå lempelsen. ► Udlandsopholdet skal kunne dokumenteres, fx ved arbejdskontrakt, lønsedler, kontoudtog, rejsebilag mv. ◀

► Se også SKM2023.310.BR, hvor Skatteministeriet fik medhold i, at sagsøgte kun var berettiget til lempelse efter LL § 33 A, stk. 1, i et nærmere påstået omfang. I sagen var der ikke fremlagt nogen form for dokumentation for afholdte udgifter i udlandet, hvilket førte til, at retten ikke fandt det godtgjort, at sagsøgte alene havde opholdt sig i Danmark i 42 dage inden for perioden, hvorfor sagsøgte ikke opfyldte betingelserne for lempelse efter LL § 33 A, stk. 1. ◀

...”

Det kan med henvisning til det ovenstående konkluderes, at der løbende er sket en tilføjelse til den juridiske vejledning til udfyldning af netop afsnittet om dokumentation, men at alle disse tilføjelser er sket efter Skattestyrelsen påbegyndte sit kontrolprojekt af piloter i 2018.

Rettens opmærksomhed henledes på, at der intet sted i den juridiske vejledning er udtrykt et krav om daglig dokumentation for at dokumentere sine ophold i henhold til ligningslovens § 33 A. Tværtimod kan det konkluderes, at der netop ikke fremgår et sådant krav af den juridiske vejledning. Ikke desto mindre er det et sådant krav, som Skattesty-

relsen praktiserer, selvom et sådant strengt dokumentationskrav ikke blot tilnærmelsesvis fremgår af Skattestyrelsens egen vejledning.

Ændringen af den juridiske vejledning i umiddelbar forlængelse af kontrolindsatsen i 2018 vidner dermed også netop om, at Skattestyrelsen har anset praksis for ændret.

Derudover kan det undre, at Skattestyrelsen ikke meget klart har gengivet, at der kræves dokumentation for alle årets dage udenfor for Dan - mark, for at Skattestyrelsen anser dokumentationen for fyldestgørende i henhold til ligningslovens § 33 A. Et sådan krav kunne Skattestyrelsen jo blot gengive i den juridiske vejledning, hvis dette krav var udgangspunktet. Det har Skattestyrelsen netop ikke gjort.

Det er min vurdering, at baggrunden for, at dette ikke blev indført i den juridiske vejledning, er, at et sådan krav – som anført under det indledende anbringende – ville være for vidtgående og stride mod de almindelige og sædvanlige bevisregler.

3.3. Der er ikke hjemmel til at opstille en formodning om ophold i Dan -mark ved manglende dokumentation

Det gøres i tillæg til det tidligere anførte gældende, at der ikke er hjemmel til at opstille en intern (hoved)regel om, at en skatteyder formodes at opholde sig i Danmark, hvis skatteyderen ikke har dokumenteret sit ophold i udlandet på positiv måde med f.eks. billeder med datoangivelser, betalingskorthævninger, gps sporing m.v.

Skattestyrelsen og delvist skatteankenævnene har i deres afgørelser lagt til grund, at en dag uden dokumentation skal anses som en dag i Dan-mark. Derved indlægges således en formodning om, at sagsøgerne er rejst til Danmark, hvis de ikke positivt har været i stand til at dokumentere, at de opholdt sig udenfor Danmark. Dette har været udgangspunktet, uagtet at der ikke konkret er konstateret forhold – såsom hævninger i Danmark, manglende bolig i udlandet eller lignende – som godtgør, at der har været ophold i Danmark eller som skaber en berettiget tvivl om, hvor opholdet har været.

Der er ikke i ordlyden af ligningslovens § 33 A eller i forarbejderne til bestemmelsen, noget grundlag for, at indlægge en formodningsregel om ophold i Danmark, ved manglende dokumentation for ophold i udlandet en konkret dag.

En sådan formodningsregel er heller ikke hjemlet efter praksis.

Efter praksis har domstolene afvist skatteyderens forklaringer om ophold, når der eksempelvis har været omfattende hævninger i Danmark i perioder, hvor skatteyderen har angivet at være i udlandet eller der har været tvivl om udlandsopholdet længde. Efter praksis har domstolene også afvist ophold i udlandet, når skatteyderen ikke har haft en bo-lig til rådighed i udlandet for sine ophold der.

I SKM2023.310.BR havde sagsøgeren ikke fremlagt nogen form for dokumentation for afholdte udgifter i udlandet, hvorfor retten ikke fandt det godtgjort, at han alene har opholdt sig i Danmark i 42 dage inden for en 6-måneders periode.

I SKM2018.207.BR havde sagsøgerens kreditkort løbende været benyttet i Danmark, hvorfor det påhvilede den skattepligtige med en meget høj grad af sikkerhed at bevise, at han opholdt sig i udlandet, hvilket den skattepligtige ikke havde gjort.

Konklusionen i disse sager har således været en skærpet bevisbyrde, når faktum eksempelvis har ”trukket” den pågældende til Danmark eks. ved hævninger i Danmark eller hvor selve opholdet i udlandet har være betvivlet. I de foreliggende sager har sagsøgerne netop haft en bo-lig til rådighed i Tyskland.

Der findes imidlertid ingen praksis på, at Skattestyrelsen eller Skatteankenævnet er berettiget til at formode, og dermed konkludere, at en skatteyder har opholdt sig i Danmark i perioder, hvor der ikke er dokumentation for opholdet, ud over angivelsen i en kalender og det af skatteyderen forklarede om ophold. Skattestyrelsen og Skatteankenævnene underkender dermed skatteyderens forklaringer, idet der ikke konkret forholdes til, om disse er troværdige eller ej, og der i øvrigt heller ikke er forhold, der skærper bevisbyrden for skatteyder.

Formodningsreglen afskærer dermed den vurdering af faktum, som rettelig bør foretages.

Sagsøger 1 har boligmæssigt haft mulighed for både at opholde sig i Danmark ved sin respektive familie og i Köln nær arbejdspladsen.

Sagsøger 2 havde også bolig i begge lande, men han havde ikke i perioden 2015-2016 nogen familie i form af hustru eller

børn, som boede i boligen i Danmark.

Der er ikke noget grundlag for at formode, at sagsøgerne imod deres egne forklaringer, skulle have opholdt sig i Danmark, blot fordi de havde en bolig i Danmark, og at der for Sagsøger 1's vedkommende også var tale om, at familien var i Danmark.

Det er ikke usædvanligt, at netop skatteydere på en ”33 A-ordning” indretter deres privatliv således, at ligningslovens § 33 A's krav til op-hold kan imødekommes. Der er således netop en formodning for, at de to ikke har opholdt sig i Danmark i videre udstrækning, end de selv har oplyst, for at de netop kunne overholde kravene i ligningslovens § 33 A. Deres eventuelle afsavn og manglende samvær med familien er netop – af familierne som helhed – blevet opvejet af, at familiens økonomi der-ved blev hjulpet på vej. For Sagsøger 2 gør det sig dog gældende, at han slet ikke har haft familiemæssige relationer, som ”trak” ham mod Danmark. Sagsøgerne har således haft et økonomisk incitament til at blive i Köln, mens man kunne sige, at de havde et privat incitament til at opholde sig i Danmark ved deres respektive familier. Der er ikke hjemmel til at an-tage/formode, at sidstnævnte incitament ”tæller” mere end førstnævnte, og dette er da heller ikke understøttet af lovens ordlyd, forarbejderne til loven eller praksis i øvrigt.

Skatteststyrelsens og Skatteankenævnets formodninger om, at udokumenterede dage skal anses som dage i Danmark, afskærer således den konkrete vurdering af faktum, hvorved der helt åbenbart indlægges urimelige forudsætninger for faktum, der ikke er noget belæg for.

Efter praksis og almindelige bevisbyrderegler inden for skatteretten skal der foretages en samlet vurdering af det fremsendte materiale. I denne henseende er det tilstrækkeligt at fremlægge kalendere med angivelse af opholdsdage i Danmark og udlandet, understøttet af diverse bilag såsom arbejdsplaner, logbøger, rejsebilletter, kvitteringer mv. Principielt kan ingen af de pågældende bilag stå alene, hvorfor der netop må foretages en samlet konkret vurdering af, om det fremsendte materiale sandsynliggør/godtgør, at betingelserne for anvendelsen af ligningslovens § 33A, stk. 3, jf. stk. 1, er opfyldt.

3.4 Den konkrete dokumentation

Til støtte for påstanden gøres det i sidste række gældende at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 begge ved den fremlagt dokumentation og de fremførte forklaringer, har godtgjort at de har været berettiget til at anmode om lempelse. Sagsøger 1 har fremlagt oplysninger i form af følgende:

- Rejsebilag i form af flybilletter vedr. transport mellem København og Danmark 2015 (bilag 15)
- Rejsebilag i form af flybilletter vedr. transport mellem København og Danmark 2016 (bilag 16)
- Arbejdsplan også kaldet Roster for 2015 (bilag 17)
- Arbejdsplan/Roster for 2016 (bilag 18)
- Dokumentation for afholdte ferier i udlandet (bilag 19)
- Kalenderoversigt over ophold i Danmark og udlandet (bilag 20)

Sagsøger 2 har fremlagt:

- Kvitteringer/posteringer for brug af Visa/Dankort 2015 og 2016 (bilag 22)
- Rejsebilag i form af flybilletter vedr. transport mellem København og Danmark 2015 og 2016 fremlægges som bilag 23
- Arbejdsplan/Roster 2015 og 2016 fremlægges som bilag 24
- Dokumentation for afholdte ferier i udlandet fremlægges som bilag 25
- Arbejdsrelaterede fakturaer og booking 2015 og 2016 fremlægges som bilag 26
- Kalenderoversigt over ophold i Danmark og udlandet fremlægges som bilag 27
-

I overensstemmelse med praksis foreligger der ikke oplysninger, der kan begrunde en skærpelse af kravene til sagsøgernes dokumentation eller indlægge en formodning om at de har opholdt sig i Danmark imod deres egen forklaringer.

Sammenfattende gøres det derfor gældende, at sagsøgerne gennem fremlæggelse af kalendere med opgørelse over opholdsdage i Danmark, understøttet af bilag og forklaringer, har sandsynliggjort, at betingelserne for lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, jf. stk. 1, er opfyldt ...”

Skatteministeriet har i sit påstandsdokument anført:

”...

2. ANBRINGENDER

2.1 Indledende om spørgsmålet i sagen og ligningslovens § 33 A, stk. 1 og stk. 3

Spørgsmålet i sagen er, om Sagsøger 1 (herefter ”Navn 1”) og Sagsøger 2 (herefter ”Navn 2”

og tilsammen ”sagsøgerne”) er berettigede til halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, jf. stk. 1, i indkomstårene 2015 og 2016 i videre omfang end anerkendt ved de indbragte skatteankenævnsafgørelser (bilag 1 og 2).

Det følger af ligningslovens § 33 A, stk. 1, at en person, der er fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, og som under ophold uden for Danmark i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end nødvendigt arbejde i Danmark i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage, har erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i et tjenesteforhold, er berettiget til en forholdsmæssig lempelse i sin danske indkomstskat med det beløb, der falder på den udenlandske indkomst. Højesteret har i UfR 2003.1672 H fastslået, lempelse er betinget af, at ferieophold m.v. her i riget sammenlagt har en varighed på højst 42 dage inden for en-hver afsluttet 6-månedersperiode.

Det følger videre af ligningslovens § 33 A, stk. 3, at såfremt en dobbeltbeskatningsoverenskomst for en person, der ikke er udsendt af den danske stat eller en anden offentlig myndighed, har tillagt Danmark beskatningsretten til indkomsten, nedsættes den samlede indkomstskat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Det er (ubestridt) en forudsætning for lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, at betingelserne i § 33 A, stk. 1, er opfyldt.

Spørgsmålet er nærmere, om sagsøgerne opfyldte 42 dages-reglen i ligningslovens § 33 A, stk. 1 (afsnit 2.2 nedenfor), og om sagsøgerne kan støtte ret på deres praksis- og forventningssynspunkter om, at en udfyldt kalender er tilstrækkelig dokumentation for, at de tidsmæssige lempelsesbetingelser er opfyldt (2.3 nedenfor).

2.2 Opfyldelsen af lempelsesbetingelserne i ligningslovens § 33 A

Det påhviler – ubestridt (processkrift 1, s. 12, tredjesidste afsnit) – sagsøgerne at godtgøre, at betingelserne for lempelse er opfyldt, jf. UfR 2007.2434 H, SKM2019.512.ØLR og SKM2018.182.ØLR. Sagsøgerne skal derfor godtgøre, at de alene har opholdt sig i Danmark i 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders periode.

Den omstændighed, at der i ligningslovens § 33 A, stk. 1, er opstillet detaljerede betingelser for længden og karakteren af opholdet i udlandet og i Danmark, indebærer, at den skattepligtiges dokumentation skal

muliggøre en bedømmelse af, om disse betingelser er opfyldte, jf. til illustration SKM2019.256.ØLR om genindtrædelse af fuld skattepligt og 180 dages-reglen og SKM2018.207.BR.

De indbragte afgørelser fra skatteankenævnene er udtryk for, at skatteankenævnene har foretaget konkrete og grundige vurderinger af, om betingelserne for lempelse er opholdt for hver af sagsøgerne. For begge sagsøgers vedkommende har skatteankenævnene fundet, at den frem-lagte dokumentation ikke beviste, at betingelserne for lempelse er op-fyldt, idet der helt manglede dokumentation for ophold i udlandet i en række perioder bestående af flere sammenhængende og arbejdsfri dage, jf. nærmere afsnit 2.2.1 og 2.2.2 nedenfor.

Under sagens behandling for retten har sagsøgerne fremlagt den samme dokumentation for deres ophold, som blev fremlagt for skatte-ankenævnene. Når henses hertil og til at sagsøgerne ikke har påvist fejl i skatteankenævnenes afgørelser – som sagsøgerne i øvrigt kun i be-grænset omfang har forholdt sig til – har sagsøgerne fortsat ikke løftet deres bevisbyrde for, at de er berettigede til lempelse i videre omfang, end skatteankenævnene allerede har anerkendt.

Rigtigheden af skatteankenævnenes afgørelser underbygges yderligere af, at sagsøgerne har nægtet at besvare Skatteministeriets opfordringer fremsat under retssagens forberedelse.

Under forberedelsen har Skatteministeriet fremsat opfordring A og B (processkrift A, s. 8, 4. afsnit, henholdsvis s. 10, 4. afsnit) om sagsøger-nes fremlæggelse af kontoudtog for de perioder, de har anset sig for berettiget til lempelse, idet kontoudtog er et både almindeligt og cen-tralt bevis, jf. eksempelvis SKM2019.512.ØLR og SKM2018.207.BR. Un-der den administrative behandling af sagen blev sagsøgerne ligeledes anmodet om at fremlægge kontoudtog (bilag 1, s. 9, 3. afsnit og bilag 2, s. 11, 3. afsnit).

Ingen af sagsøgerne har opfyldt opfordringen, men har gentagne gange – både under den administrative behandling af sagerne og igen efter Skatteministeriets opfordringer – afvist at fremlægge kontoudtogene. Først fremkom sagsøgerne med den uholdbare begrundelse, at der kan være forsinkelse med bogføringen i forhold til, hvornår et betalingskort er brugt (bilag 1, s. 9, 3. afsnit og bilag 2, s. 11, 3. afsnit) og senest har de anført den tilsvarende uholdbare og uunderbyggede begrundelse, at kontoudtogene hverken beviser ophold i Danmark eller Tyskland (pro-cesskrift 2, s. 5, 7. afsnit ff.).

Det forekommer ganske bemærkelsesværdigt, at sagsøgerne – frem for blot at fremlægge kontoudtogene – har valgt at spekulere i graden af processuel skadevirkning, hvilket i sig selv bestyrker grundlaget herfor. Sagsøgerne har om den manglende fremlæggelse af kontoudtog og som imødegåelse af den processuelle skadevirkning anført, at den manglende fremlæggelse ikke er ” *det samme som at sige, at man så ikke opfylder betingelserne, da bevisbyrden selvsagt ikke kun kan løftes ved fremlæggelse af kontoudtog* ” (processkrift 3, s. 3, 2. afsnit). Den omstændighed, at udlandsophold kan bevises på anden måde end kontoudtog, ændrer ikke ved, at kontoudtogene kan bevise eller i hvert fald sandsynliggøre ophold i Danmark, og sagsøgernes ageren underbygger, at det er tilfældet for deres kontoudtog.

Sagsøgernes manglende fremlæggelse af kontoudtogene bliver ikke mindre bemærkelsesværdig af, at sagsøgernes egen advokat – i sin egenskab af repræsentant for ”...et større antal Star Air piloter i en række klagesager verserende ved Skatteankestyrelsen, to indbragte sager for domstolene og et par kontrolsager for Skattestyrelsen” – i et brev af 2. oktober 2024 til Skattestyrelsen (bilag D) har argumenteret

for, at det ikke er nødvendigt for Skattestyrelsen at indhente kontoudtog, fordi Skattestyrelsen kan træffe en afgørelse på det forliggende grundlag og altså ud fra betragtninger om processuel skadevirkning.

På den baggrund skal den manglende fremlæggelse af kontoudtogene tillægges processuel skadevirkning, således at det lægges til grund, at kontoudtogene i sig selv beviser, at sagsøgerne ikke opfylder betingelserne for lempelse.

Skatteministeriets opfordring A og B (processkrift A, s. 8, 4. afsnit, henholdsvis s. 10, 4. afsnit) indeholdt desuden en opfordring til sagsøgerne om at fremlægge dokumentation for deres boligudgifter i Tyskland, hvilket heller ikke er opfyldt af sagsøgerne. Sagsøger 1 har helt undladt af forholde sig til den del af ministeriets opfordring (A), der angår dokumentation for boligudgifter. Sagsøger 2 har anført, at hans boligudgifter fremgår af det sagsmateriale, der er tilgængeligt for Skatteministeriet (processkrift 3, s. 4, 5. afsnit). Der fremgår imidlertid intet af sagsmaterialet om Sagsøger 2's boligudgifter, jf. Skatteministeriets meddelelse af 4. juni 2025, som Sagsøger 2 ikke har imødegået, herunder med henvisning til eller fremlæggelse af det hævdede sagsmateriale.

Også denne manglende opfyldelse af Skatteministeriets opfordringer skal tillægges processuel skadevirkning.

I stedet for at fremlægge dokumentation for deres udlandsophold – som burde eksistere, hvis opholdene har fundet sted – har sagsøgerne forsøgt at tegne et billede af, at Skattestyrelsens og skatteankenævnens afgørelser er udtryk for, at skattemyndighederne undtagelsesfrit kræver ”daglig dokumentation” for, at sagsøgerne opfylder de tidsmæssige be-tingelser for lempelse, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1. Ud over at ”dag – lig dokumentation” kan være påkrævet, når opfyldelsen af ligningslo-
vens § 33 A er baseret på et maksimalt antal dage i Danmark, er det ikke rigtigt, at skattemyndighederne konsekvent kræver daglig doku-mentation. Sagsøgerne har da også – noget selvmodsigende – aner-kendt, at skatteankenævnet over for Sagsøger 1 har anset hvi-ledage og ”udokumenterede” fridage for en del af hans udlandsophold (processkrift 1, s. 5, 6. afsnit).

Sagsøgernes bemærkninger (processkrift 1, s. 17, 3. afsnit) om, at der er opstillet en ”intern regel om, at en skatteyder formodes at opholde sig i Danmark, hvis skatteyderen ikke har dokumenteret sit ophold i udlan-det på en positiv måde...” er heller ikke i overensstemmelse med det anførte i skattemyndighedernes afgørelser.

Tilsvarende er der ikke noget grundlag for at opstille en formodning for, at sagsøgerne – eller andre skattepligtige – ”... ikke har opholdt sig i Danmark i videre udstrækning, end de selv har oplyst” (processkrift 1, s. 18, 1. afsnit), og at de dermed opfylder de tidsmæssige betingelser for lempelse I stedet må sagsøgerne på sædvanlig vis bevise – herunder ved fremlæggelse af relevant dokumentation – at betingelserne for lem-pelse er opfyldt. Det har sagsøgerne fortsat ikke gjort ved fremlæggel-sen af de bilag, der allerede har været fremlagt for skatteankenævnene, jf. nærmere afsnit 2.2.1 og 2.2.2 nedenfor.

2.2.1 Særligt om den fremlagte dokumentation for Sagsøger 1

Sammenholdes skatteankenævnets afgørelse (bilag 1, s. 3, sidste afsnit f., og s. 16, 2. afsnit) med Sagsøger 1's kalenderoversigt over dage i Danmark og udlandet (bilag 20), er der i alt 134 dage fordelt over 2015 og 2016, hvor skatteankenævnet har anset Sagsøger 1 for at have opholdt sig i Danmark, og Sagsøger 1 ifølge kalenderoversig-ten (bilag 20) har opholdt sig i udlandet:

Periode	Antal dage
18. januar 2015 – 24. januar 2015	7
1. marts 2015 – 4. marts 2015	4
12. april 2015 – 18. april 2015	6
11. maj 2015 – 15. maj 2015	5
7. juni 2015 – 12. juni 2015	7
6. juli 2015 – 11. juli 2015	6
20. juli 2015 – 23. juli 2015	4
16. august 2015 – 23. august 2015	8
13. september 2015 – 18. september 2015	6
8. november 2015 – 15. november 2015	8
7. december 2015 – 12. december 2015	6
31. december 2015 – 6. januar 2016	7
26. januar 2016 – 5. februar 2016	12
26. februar 2016	1
26. marts 2016 – 30. marts 2016	5
25. april 2016 – 29. april 2016	5
22. maj 2016 – 27. maj 2016	6
4. juli 2016 – 8. juli 2016	5
24. juli 2016 – 28. juli 2016	5
28. august 2016 – 2. september 2016	6
25. september 2016 – 30. september 2016	6
6. november 2016 – 10. november 2016	5
4. december 2016 – 7. december 2016	4
Omtvistede dage i alt	134

I kalenderoversigten (bilag 20) er der alene for 7 ud de 23 perioder (fremhævet i skemaet ovenfor) anført bemærkninger om Sagsøger 1'sophold eller henvist til bilag for ophold i udlandet for så vidt an-går enten hele perioden eller en enkelt dag i perioden (23. august 2015 og 26. januar 2016).

For de resterende 16 perioder på mellem 4 og 12 dage er der ikke anført bemærkninger om Sagsøger 1'sophold eller henvist til bilag som be-vis for, at Sagsøger 1 faktisk har opholdt sig i udlandet som påstået. På trods af Skatteministeriets adressering af dette forhold (processkrift A, s. 6, 1. afsnit, og processkrift B, s. 3, sidste afsnit), har Sagsøger 1 helt undladt at forholde sig hertil.

I modsætning til, hvad Sagsøger 1 anfører (processkrift 2, s. 4, tred-jesidste afsnit) er det ikke rigtigt, at den dokumentation, som Sagsøger 1 har fremlagt, ”viser et klart rejse- og opholdsmønster”. Den af Sagsøger 1 udfyldte kalender (bilag 20) beviser hverken i sig selv el-ler sammen med sagens øvrige dokumenter, at Sagsøger 1 i de omt-vistede perioder (skemaet ovenfor) ikke har opholdt sig i Danmark (modsat processkrift 3, s. 3, 5. afsnit f.).

Den omstændighed, at Sagsøger 1 har fremlagt boardingpas (bilag 15-16), som viser, at han på nogle specifikke dage er rejst til eller fra Danmark, kan i sagens natur ikke udgøre bevis for, at Sagsøger 1

ikke har opholdt sig i Danmark i de – arbejdsfrie – perioder, hvor der ikke er fremlagt nogen dokumentation. Argumentationen indebærer, at en skattepligtig skulle kunne løfte sin bevisbyrde for opfyldelse af lempelsesbetingelserne ved at undlade at fremlægge boardingpas, hvilket selvfølgelig er uholdbart. Sagsøger 1 kan således ikke med henvisning til boardingpassene (bilag 15-16) løfte sin bevisbyrde for, at han opfylder betingelserne for halv lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, jf. stk. 1 (modsat processkrift 2, s. 5, 4. afsnit).

Det er derudover en fejludlægning af Skatteministeriets synspunkter, når det anføres (processkrift 3, s. 3, sidste afsnit), at ministeriets syns-punkter fører til, *” at det bliver uden betydning, om en skatteyder overhovedet fremlægger rejsedokumentation, hvis det alligevel antages – uden konkret grundlag – at personen kan være rejst tilbage til Danmark i de mellemliggende perioder ”*. Der er heller ikke tale om, at ministeriet afviser betydningen af de fremlagte boardingpas (modsat processkrift 3, s. 2, sidste afsnit). Sagsøger 1 kan blot ikke alene med henvisning til boardingpassene (bilag 15-16) løfte sin bevisbyrde for, at han ikke har opholdt sig i Danmark i de omtvistede – arbejdsfrie – perioder, når der samtidig ikke er fremlagt nogen dokumentation for, at han skulle have opholdt sig i udlandet i de pågældende perioder. Det gælder navnlig i lyset af, at Sagsøger 1 hverken har fremlagt beviser for bopæl i udlandet eller kreditkortoplysninger.

Allerede derfor er det ikke bevist for så vidt angår de 16 perioder, hvor Sagsøger 1 hverken har anført bemærkninger om sit ophold eller henvist til bilag for ophold i udlandet, at Sagsøger 1 opholdt sig i udlandet, hvorved bemærkes, at der i alle situationer er tale om arbejds-frie dage.

Sagsøger 1's bemærkninger og henvisninger til bilag til de reste-rende 7 perioder og enkelte datoer i perioderne, er desuden ikke til-strækkeligt til at løfte Sagsøger 1's bevisbyrde for, at han opfylder betingelserne for lempelse:

For perioderne 6. juli 2015 – 11. juli 2015 og 20. juli 2015 – 23. juli 2015 fremgår af kalenderoversigten som bemærkninger til dagene (bilag 20, s. 5, sidste kolonne), at dagene er anvendt på ”Camping Ferie Tyskland Østrig og Italien bilag 19 delvist” .

Der er fremlagt en reservationsbekræftelse på, at Sagsøger 1 havde booket overnatninger på en campingplads i Italien fra den 11. juli 2015 – den 20. juli 2015 (bilag 19, s. 2), mens der ikke fremlagt nogen beviser for, at Sagsøger 1 var på camping i Tyskland, Østrig og Italien fra

den 6. juli 2015 og indtil checkin-datoen på campingpladsen i Italien den 11. juli 2015 og igen fra checkud-datoen den 20. juli 2015 til den 23. juli 2015.

Under mødet med Skatteankestyrelsen anførte Sagsøger 1 (bilag 1, s. 14, tredjesidste afsnit), at han og familien kørte i campingvogn til Köln og derfra videre til Italien. Sagsøger 1 har ikke fremlagt dokumentation i form af kvitteringer for køb af brændstof i Tyskland, Østrig og Italien eller dokumentation for betaling af overnatninger på campingpladser i Tyskland og Østrig, som normalt vil foreligge, hvis man kører gennem Europa med en campingvogn. Også et kontoudtog vil kunne bevise, at der er foretaget køb i både Tyskland, Østrig og Italien i perioden. Det kan i fraværet af en sådan dokumentation ikke lægges til grund, at Sagsøger 1 har haft overnatninger i Tyskland og Østrig som påstået, og at han dermed har opholdt sig i udlandet ud over (højst) de dage, der fremgår af reservationsbekræftelsen. Det bemærkes herved, at dage med ophold i både Danmark og udlandet anses for brudte døgn, som tælles med ved opgørelsen af antallet af dage med ophold i Danmark, jf. bl.a. UfR 2003.2495 H.

Sagsøger 1 har dermed ikke bevist, at han ikke opholdt sig i Danmark fra han fløj til Danmark den 4. juli 2015 (bilag 15, s. 26-27) og frem til checkin-datoen på campingpladsen i Italien den 11. juli 2015, og igen i perioden mellem checkud-datoen den 20. juli 2016 til han fløj til Köln igen den 26. juli 2015 (bilag 15, s. 28-29).

Det samme gælder for perioderne 4. juli 2016 – 8. juli 2016 og 24. juli 2016 – 28. juli 2016, hvor Sagsøger 1 tilsvarende angiver (bilag 20, s. 12) at have været på ferie i Tyskland forud for og efter ferie i Italien (17. juli 2016 – 25. juli 2016), og der alene er fremlagt en reservationsbekræftelse for ferien i Italien (bilag 19, s. 5).

Den omstændighed, at Sagsøger 1 i både 2015 og 2016 havde en fly-billet til Danmark i begyndelsen af juli og først en returbillet i slutningen af juli, beviser ikke (modsat processkrift 1, s. 4, andensidste tekstafsnit), at Sagsøger 1 rejste til Danmark for at hente familie og campingvogn, for derefter – udelukkende – at holde ferie i udlandet.

I kalenderoversigten (bilag 20, s. 5) har Sagsøger 1 anført, at han den 23. august 2015 var på arbejde. Af den fremlagte roster (bilag 17, s. 12) fremgår arbejdskoden "O", som ifølge en forkortelsesoversigt fremlagt af Sagsøger 2 under den administrative sag (bilag A) er en forkortelse for "O-Day", og der er hverken angivet noget tidspunkt

for check-in eller check-out. Det er derfor ikke bevist, at Sagsøger 1 var på arbejde i Köln den 23. august 2015.

Også for den 26. januar 2016 har Sagsøger 1 anført i kalenderoversigten (bilag 20, s. 9), at han var på arbejde. Af rosteren (bilag 18, s. 1) fremgår arbejdskoden ”PAY” , som er en forkortelse for ”Payment Day” (bilag A), hvilket er anerkendt af Sagsøger 1 (processkrift 2, s. 5, 5. afsnit). Sagsøger 1 hævder uden nogen form for underbygning, at ”Payment Day” betyder, ” *at selskabet har købt en dag af den ansatte, ek-sempelvis til noget ekstra tjeneste, hvilket har betydet, at han ikke kunne for-lade Tyskland*” (processkrift 2, s. 5, 5. afsnit og processkrift 3, s. 5, 1. af-snit f.). Det er dermed ikke bevist, at Sagsøger 1's arbejdsgiver har ”købt en dag” af Sagsøger 1 på de dage, hvor arbejdskoden ”PAY” fremgår af rosteren (bilag 17-18), endsige at han ikke har været i Danmark de pågældende dage. Både den 13. maj 2016 (bilag 16, s. 16-17) og den 16. september 2016 (bilag 16, s. 33-34) – som ikke udgør omtvistede dage – er Sagsøger 1 også rejst fra Danmark til Tyskland, og han har dermed haft ophold i Danmark, selvom arbejdskoden ”PAY” fremgår af rosteren (bilag 18, s. 5 henholdsvis s. 10). Sagsøger 1's forklaring herpå – at han har opholdt sig i Danmark, da hans arbejdsgiver har kontaktet ham for at købe en dag af ham (processkrift 3, s. 4, 3. afsnit) – er uunderbygget og beviser desuden ikke, at Sagsøger 1 har arbejdet på dage med arbejdskoden ”PAY” , herunder den 26. januar 2016.

Skatteankenævnet har for den 26. februar 2016 anset Sagsøger 1 for at have opholdt sig i Danmark (bilag 1, s. 4, øverst, smh. s. 16, 2. afsnit). Af kalenderoversigten (bilag 20, s. 9) fremgår dog, at Sagsøger 1 var på ferie på Zanzibar, hvilket så vidt ses er i overensstemmelse med fly-billetten fra Air France (bilag 19, s. 4). Selvom det lægges til grund, at Sagsøger 1 først returnerede til Danmark den 27. februar 2016, har Sagsøger 1 fortsat ikke har bevist, at han opfylder betingelserne for lempelse.

Henset til antallet af dage, hvor Sagsøger 1 under skattesagen selv anførte at have opholdt sig i Danmark (bilag 1, s. 4, 2. tekstafsnit og efterfølgende punktopstilling) sammenholdt med det ovenfor anførte, op-fylder Sagsøger 1 ikke i 2015 og 2016 på noget tidspunkt betingelserne for lempelse.

Sagsøger 1's første udlandsperiode på 6 måneder begyndte den 11. januar 2015 og sluttede den 10. juli 2015. Allerede den 11. maj 2015 havde Sagsøger 1 opholdt sig 42 dage i Danmark og overskred således 42 dages-reglen fra den 12. maj 2015 (bilag 1, s. 16, 4. afsnit). I løbet af den resterende del af indkomståret 2015 og hele 2016 påbe-

gyndte Sagsøger 1 yderligere fem udlandsperioder (bilag 1, s. 18, 5. afsnit ff.). For ingen af de påbegyndte udlandsperioder gik der mere end fire måneder, før Sagsøger 1 overskred 42 dages-reglen. Selv hvis det lægges til grund, at Sagsøger 1 opholdt sig i Danmark i de 7 ovennævnte perioder, har han fortsat opholdt sig mere end 42 dage i Danmark i løbet af de forskellige 6 måneders-perioder.

Sagsøger 1 er således ikke i nærheden af at have løftet bevisbyrden for, at han inden for en hvilken som helst periode på 6 måneder opfylder betingelsen om alene at have opholdt sig i Danmark i højst 42 dage.

2.2.2 Særligt om den fremlagte dokumentation for Sagsøger 2

Sammenholdes skatteankenævnets afgørelse (bilag 2, s. 23, 2. afsnit) med Sagsøger 2's kalenderoversigt over dage i Danmark og udlandet (bilag 27), er der i alt 26 dage fordelt over 2015 og 2016, hvor skatteankenævnet har anset Sagsøger 2 for at have opholdt sig i Danmark, og Sagsøger 2 ifølge kalenderoversigten (bilag 27) har opholdt sig i udlandet:

Periode	Antal dage
5. december 2015 – 8. december 2015	4
16. juni 2016 – 19. juni 2016	4
30. juni 2016 – 3. juli 2016	4
26. juli 2016 – 31. juli 2016	6
2. november 2016 – 7. november 2016	6
21. december 2016	1
26. december 2016	1
Omtvistede dage i alt	26

I kalenderoversigten (bilag 27) er der for 3 ud af de 7 perioder (fremhævet i skemaet ovenfor) anført bemærkninger om Sagsøger 2's op-hold eller henvist til bilag for ophold i udlandet. For de resterende 4 perioder er der ikke anført bemærkninger om Sagsøger 2's op-hold eller henvist til bilag som bevis for, at Sagsøger 2 faktisk har opholdt sig i udlandet som påstået. Allerede derfor er det for så vidt angår disse 4 perioder ikke bevist, at Sagsøger 2 opholdt sig i udlandet, hvorved bemærkes, at der i alle tilfælde er tale om arbejdsfrie dage.

Skatteankenævnet har – på baggrund af en konkret vurdering af den fremlagte dokumentation – fundet, at Sagsøger 2 har dokumente-

ret, at han har opholdt sig i udlandet i en række perioder (bilag 2, s. 22, sidste afsnit). Den omstændighed, at skatteankenævnet har anset Sagsøger 2 for at have opholdt sig i udlandet i størstedelen af den periode, som Sagsøger 2 ønsker lempelse for, medfører i sagens natur ikke, at han herved har ført bevis for – endsige ”sandsynliggjort” – hvor han har opholdt sig i de omtvistede 26 dage (modsat processkrift 3, s. 4, 6. afsnit f.).

De 26 dage, hvor Sagsøger 2 fortsat ikke har bevist, at han ikke har opholdt sig i Danmark, fordeler sig – som afspejlet i skemaet ovenfor – på 5 perioder på 4 og 6 sammenhængende dage samt dagene 21. og 26. december 2016, hvor Sagsøger 2 for de mellemliggende dage (22. december 2016 – 25. december 2016) selv har anført, at han har opholdt sig i Danmark (bilag 27, s. 10). Perioder af 4 eller 6 sammenhængende dage kan ikke betegnes som ”små huller” (modsat proces-skrift 2, s. 4, 3. afsnit).

Hvis Sagsøger 2 har opholdt sig i Tyskland i de pågældende perioder, bør han kunne fremlægge dokumentation for, at han har afholdt almindelige leveomkostninger i Tyskland mv. Der er ikke grundlag for Sagsøger 2's forsøg (processkrift 2, s. 3, tredjesidste afsnit ff.) på at anvende procentregning som et ”understøttende element i vurderingen af om Sagsøger 2 har sandsynliggjort sit ophold i udlandet” (processkrift 3, s. 4, 6. afsnit), idet anvendelsen heraf ikke kan løfte Sagsøger 2's bevisbyrde for, at han faktisk opfylder betingelserne for lempelse i videre omfang end allerede anerkendt af skatteankenævnet (bilag 2).

Det, Sagsøger 2 har henvist til i kalenderoversigten (bilag 27) for så vidt angår de 3 perioder, hvor han har anført bemærkninger eller henvist til bilag, er desuden ikke tilstrækkeligt til at løfte Sagsøger 2's bevisbyrde for, at han opfylder betingelserne for lempelse i videre omfang end anerkendt ved skatteankenævnets afgørelse (bilag 2):

For perioderne 16. juni 2016 – 19. juni 2016, 30. juni 2016 – 3. juli 2016 og 26. juli 2016 – 31. juli 2016 gælder, at de alle ligger op til og hen over en weekend, og alle ender på en søndag.

For samtlige første dage i perioderne (16. juni 2016, 30. juni 2016 og 26. juli 2016) er der fremlagt bilag for køb i Tyskland (bilag 22, s. 46, 50 og 56) i form af transaktionsdetaljer for enkelte transaktioner på Sagsøger 2's konto. De tre transaktioner vedrører alle køb i ”Butik” på henholdsvis kr. 32,52, kr. 37,44 og kr. 84,55.

Der er ikke grundlag for Sagsøger 2's uunderbyggede synspunkt om, at sådanne transaktionsdetaljer beviser, at han har opholdt sig og brugt sit Dankort i Tyskland på de pågældende dage (processkrift 2, s. 4, 4. afsnit ff., og processkrift 3, s. 5, sidste afsnit ff.) fremfor alene at være udtryk for, hvornår et beløb er trukket på Sagsøger 2's bank-konto. Synspunktet er tillige svært foreneligt med, at han under den ad-ministrative behandling af sagen har henvist til, at der kan være forsin-kelse med bogføringen på kontoudtoget i forhold til, hvornår et beta-lingskort er brugt (bilag 2, s. 11, 3. afsnit).

Dertil kommer, at der for den 4. maj 2016 og den 10. august 2016, hvor Sagsøger 2 selv anfører, at han er rejst til Danmark (bilag 27, s. 5 og 7), er fremlagt tilsvarende transaktionsdetaljer (bilag 22, s. 40 hen-holdsvis s. 57). Dermed tilsiger Sagsøger 2's eget bilagsmateriale og egne angivelser, at han har opholdt sig i Danmark på dage, hvor transaktionsdetaljer viser, at et beløb er hævet på hans konto. Sagsøger 2 anerkender således i nogle tilfælde, at transaktionsdetaljerne kan foreligge på dage med ophold i både Danmark og udlandet (brudte døgn), jf. transaktionsdetaljerne for den 4. maj 2016 (bilag 22, s. 40) og den 10. august 2016 (bilag 22, s. 58) sammenholdt med Sagsøger 2's kalender (bilag 27, s. 5 og 7), men han bestrider samtidig, at det skulle være tilfældet, når Skatteministeriet gør det samme gæl-dende.

Under hensyn til ovenstående beviser transaktionsdetaljerne ikke, at Sagsøger 2 var i udlandet på de nævnte ”første dage” .

For de sidste dage i perioderne (19. juni 2016, 3. juli 2016 og 31. juli 2016) – som alle faldt på en søndag – er der fremlagt kvitteringer for køb af brændstof på tankstationer i Tyskland (bilag 22, s. 47, 51 og 57), som er foretaget henholdsvis kl. 20:10, kl. 20:06 og kl. 20:09.

Sagsøger 2 har ikke fremlagt dokumentation for, hvordan han er rejst mellem Køln og Danmark i perioderne omkring de ovennævnte brændstofkøb. For Skatteankestyrelsen forklarede han, at han både benyttede sig af fly og bil ved transporten mellem Danmark og Tys-kland, jf. skatteankenævnets afgørelse (bilag 2, s. 21, 7. afsnit). Ifølge en rutevejledning fra Google-Maps (bilag E) tager det omtrent 9 timer og 40 minutter at køre fra Sagsøger 2's lejlighed på Adresse 1 i Aalborg (bilag 2, s. 4, 5. afsnit) til Sagsøger 2's oplyste adresse på Adresse 2 i By 1 (bilag 2, s. 4, 6. afsnit). Sagsøger 2 har den 1. august 2021 lavet et opslag på sin Instagram-profil med et billede af et fly og teksten ” *Ikke så slem at pendle når det er i hende her* ” (bi-lag F). Rejsen mellem Aalborg og Køln er givetvis noget kortere

end 9 timer, hvis den foretages i et fly.

Uanset hvilken transportform Sagsøger 2 gjorde brug af i 2015 og 2016, har det været muligt for ham at opholde sig i både Danmark og Tyskland på samme dag. Idet købene af brændstof i Tyskland den 19. juni 2016, 3. juli 2016 og 31. juli 2016 er foretaget henholdsvis kl. 20:10, kl. 20:06 og kl. 20:09, kan Sagsøger 2 have opholdt sig i Danmark de pågældende dage og være rejst til Köln i enten bil eller fly. Sagsøger 2's egen dokumentation for hans ophold den 12. september 2016, hvor han i sin kalender angiver at være rejst fra Danmark til Tyskland (bilag 27, s. 8), og hvor han har fremlagt en kvittering (bilag 22, s. 67), der er dateret til den 12. september 2016 med angivelse af klokkeslættene 13:20 og 15:14, viser desuden, at det har været muligt for Sagsøger 2 at nå fra Danmark til Tyskland forinden kl. 20, hvor kvitteringerne fra den 19. juni 2016, 3. juli 2016 og 31. juli 2016 (bi-lag 22, s. 47, 51 og 57) er udstedt.

På den baggrund beviser kvitteringerne ikke, at Sagsøger 2 ikke opholdt sig i Danmark de pågældende dage (19. juni 2016, 3. juli 2016 og 31. juli 2016), men kvitteringerne og mønsteret taler omvendt for, at han har opholdt sig i Danmark frem til og med de pågældende datoer (modsat processkrift 3, s. 5. tredjesidste afsnit).

Sagsøger 2 påbegyndte sin udlandsperiode den 10. september 2015 (bilag 2, s. 23, 6. afsnit). Henset til antallet af dage, hvor Sagsøger 2 under skattesagen selv har anført at have opholdt sig i Danmark (bilag 2, s. 5, 1, tekstafsnit ff.) sammenholdt med det ovenfor anførte, er der ikke grundlag for at anerkende lempelse for en længere periode end perioden 10. september 2015 – 15. august 2016, som skatteankenævnet har indrømmet lempelse for (bilag 2, s. 23, 6. afsnit f.). Fra den 16. august 2016 – hvor Sagsøger 2 overskred 42 dages-reglen – begyndte en ny udlandsperiode, som tidligst blev afsluttet den 15. februar 2017.

2.3 Sagsøgerne har ikke påvist en administrativ praksis eller berettigede forventninger

Der er ikke grundlag for at anse sagsøgerne for berettigede til lempelse på baggrund af deres synspunkt (stævningen, s. 5, tredjesidste afsnit og processkrift 1, s. 9, tredjesidste afsnit) om, at skattemyndighederne frem til sommeren 2018 har haft en praksis om, at en udfyldt kalender blev anset som tilstrækkelig dokumentation for opholdsdage i udlandet, og at der herefter er sket en uhjemlet ændring i kravene til dokumentationen (processkrift 2, s. 2, 2. afsnit).

Som anført i afsnit 2.2 ovenfor indebærer den omstændighed, at der i ligningslovens § 33 A, stk. 1, er opstillet detaljerede betingelser for længden og karakteren af opholdet i udlandet og i Danmark, at den skattepligtiges dokumentation skal muliggøre en bedømmelse af, om disse betingelser er opfyldte. En selvudfyldt kalender (til brug for skat-tesagen) er derfor ikke tilnærmelsesvis tilstrækkelig til at godtgøre, at 42 dages-reglen i § 33 A, stk. 1, er opfyldt.

En praksis som hævdet af sagsøgerne vil derfor være i klar modstrid med ligningslovens § 33 A, og allerede derfor kan sagsøgerne ikke få medhold i deres praksis- og forventningssynspunkter, jf. f.eks. UfR 2023.2294 H, UfR 2015.3383 H, UfR 2013.207 H og UfR 2006.3273 H.

Det påhviler desuden sagsøgerne at godtgøre, at der eksisterede en bin-dende administrativ praksis (som ikke kan fraviges på grund af lig-hedsgrundsætningen og/eller forventningsprincippet), eller at de på an-det grundlag havde en retsbeskyttet forventning, jf. UfR 2011.3305 H henholdsvis UfR 1990.448 H. Sagsøgerne har ikke løftet deres bevis-byrde for nogen af delene.

De materialeindkaldelser og korrespondancer, som sagsøgerne har hen-vist til fra Sagsøger 1's tidligere skattesag fra 2013 (bilag 4 og 5) samt øvrige piloters sager om lempelse (bilag 6-10 og 28-39), beviser ikke, at der har eksisteret en fast administrativ praksis.

Materialeindkaldelserne og korrespondancen mellem SKAT og de øv-rige piloter beviser hverken, at der alene er ”anmodet om dokumenta-tion for 42-dages opholdet i form af en udfyldt kalender” , som sagsø-gerne hævder (processkrift 1, s. 11, 3. afsnit), endsige at der har været en administrativ praksis om, at skattepligtige havde retskrav på, at en udfyldt kalender blev anset for dokumentation for udlandsophold.

De fremlagte materialeindkaldelser og korrespondancen mellem SKAT og forskellige skattepligtige (bilag 6-10 og 28-39) er heller ikke udtryk for, at ”Skattestyrelsen på en meget klar og utvetydig måde [har] anvist, hvorledes 42-dages reglen skulle dokumenteres af de enkelte piloter” (processkrift 1, s. 11, 5. afsnit). Der er ingen holdepunkter for en sådan udlægning af SKATs breve, ligesom det er uden grundlag, når sagsø-gerne udlægger den omstændighed, at SKAT – bl.a. – har anmodet pilo-ter om at returnere en udfyldt kalender som en anvisning på, hvordan opfyldelse af lempelsesbetingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1, do-kumenteres (processkrift 2, s. 6, 3. afsnit). Det kan da også konstateres,

at der er flere piloter, herunder Sagsøger 2, der har opbevaret dokumentation for udlandsophold.

Tilsvarende beviser sagsnotatet (bilag 5) fra Sagsøger 1's skattesag fra 2013 heller ikke, at der eksisterede en bindende administrativ praksis som hævdede af sagsøgerne, idet der ikke udtrykkes nogen tilkende-givelse af, at en kalender udgør tilstrækkelig dokumentation. Det fremgår blot af sagsnotatet (bilag 5), at det ”ud fra de oplyste hjemmedage og ferie afholdt i udlandet” vurderes, at betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 3, var opfyldte. Denne bemærkning skal i sagens natur ses i sammenhæng med, at det fremgår af materialeindkaldelsen (bilag 4, s. 1, sidste afsnit) sendt som led i kontrollen, at hensigten var at undersøge regelefterlevelsen med hensyn til selvangivet lempelsesberettiget indkomst. Det blev i den forbindelse særligt bemærket i materialeindkaldelsen, at gennemflyvning af dansk luftterritorium sidestilles med nødvendigt arbejde i Danmark i relation til lempelse af indkomst med hensyn til 42 dagesreglen. Det var derfor særligt dette spørgsmål, som kontrollen angik, og det fremgår også af materialeindkaldelsen (bilag 4, s. 3, 2. afsnit), at sagen behandles, fordi den indgår i et projekt for fly-personale.

Selv for en udenforstående fremstår det ret klart, at SKAT som led i et konkret indsatsprojekt har fremsendt og anmodet om udfyldelse af kalenderen med henblik på at danne sig et overblik over piloternes udlandsophold, herunder som afsæt for vejledning om 42 dages-reglen. Desuden fremstår det klart, at projektet ikke har angået dokumentation for opfyldelsen af 42 dages-reglen, og undladelsen af at kræve en sådan dokumentation kan ikke sidestilles med en positiv afgørelse om, at en kalender udgør dokumentation for opfyldelse af lempelsesbetingelserne (modsat processkrift 2, s. 6, næstsidste afsnit).

I overensstemmelse hermed har Skattestyrelsen til brug for nærværende sag – og besvarelsen af sagsøgernes opfordring 1 (processkrift 2, s. 6, 4. afsnit) – konkret oplyst, at anmodningerne om udfyldelse af en kalender blev fremsat som led i en opfølgende kontrol i et projekt over for flypersonale, der havde til formål dels at tilføre SKAT ny viden om målgruppens efterrettelighed, dels at efterprøve, om gruppen var påvirkelig for eventuel vejledning, jf. i den forbindelse også SKATs brev af 28. juni 2013 til Sagsøger 1 (bilag B) og SKATs notat af 26. oktober 2015 til Skatteministeriet om status på flyprojekter (bilag C).

Lige så vel som skattemyndighederne er berettigede til at målrette deres kontrolindsats mod specifikke emner eller sagstyper, er skattemyndighederne i den enkelte sag berettigede til at rette kontrollen mod

specifikke punkter. Den omstændighed, at SKAT ikke måtte have efter-prøvet piloternes udsagn om deres udlandsophold, er således ikke ens-betydende med, at der eksisterede en bindende administrativ praksis om, at der ikke skulle foretages en sådan efterprøvelse.

Det er derfor heller ikke rigtigt, at sagsøgernes eksempler på materiale-indkaldelser fra 2018, 2022 og 2024 (bilag 37- 39) illustrerer nogen ud-vikling i kravene til dokumentation, som sagsøgerne anfører (proces-skrift 2, s. 6, sidste afsnit), eller en ændret tilgang til kontrolsagerne (modsat processkrift 3, s. 2, 3. afsnit). Det eneste, eksemplerne illustre-rer, er forskellige fokusområder ved forskellige kontrolindsatser.

Under alle omstændigheder er der intet grundlag for, at korrespon-dance med andre skattepligtige kunne give sagsøgerne en forventning – og endnu mindre en berettiget forventning, jf. UfR 1997.918 H og UfR 1997.302 H – om, at en udfyldt kalender kunne dokumentere deres ud-landsophold. Sagsøgerne har end ikke påvist, at de havde kendskab til korrespondancen, og selv hvis det var tilfældet, har den ikke en sådan karakter, at sagsøgerne heraf kan udlede et retskrav om anerkendelse af en kalender som dokumentation for udlandsophold.

Administrativ praksis viser da også, at det faktisk blev efterprøvet, om lempelsesbetingelserne var opfyldt på anden vis end ved udfyldelse af en kalender, og at der derfor – uafhængigt af SKATs afgørelser over for Star Air-piloterne – ikke eksisterede nogen praksis om, at en udfyldt ka-lender udgjorde tilstrækkelig dokumentation for opholdsdage i udlan-det efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, jf. i den forbindelse Landsskatte-rettens afgørelse fra d. 8. december 2014 (gengivet i SKM2017.234.BR), Landsskatterettens afgørelse af 24. november 2016 (gengivet i SKM2018.207.BR) og Landsskatterettens afgørelse af 15. december 2009 (gengivet i SKM2013.85.BR).

Den juridiske vejledning – der udtrykker Skatteforvaltningens opfat-telse af praksis – giver heller ingen holdepunkter for, at der i indkom-stårene 2015-2016 gjaldt en særlig praksis for dokumentation af udland-skrav ved fremsendelse af en kalender. Som sagsøgerne selv anfører (processkrift 1, s. 13, sidste afsnit) var situationen, at der "... intet [frem-gik] om kravene til, hvor omfattende en dokumentation for ophold, herunder særligt 42-dages opholdet, skulle være" .

Dette skaber i sig selv en formodning *imod*, at der skulle gælde en sær-lig bevispraksis som hævdet af sagsøgerne, hvorved bemærkes, at det er sagsøgerne og ikke Skatteministeriet, der hævder eksistensen af en

særlig praksis for bevis for opfyldelse af lempelsesbetingelserne. Sagsøgerne henvisning til, at der ikke stod noget om dokumentationskrav i Den juridiske vejledning (processkrift 1, s. 13, 2. afsnit), er derfor udtryk for en bagvendt logik.

Sagsøgerne anfører tilmed også selv (processkrift 1, s. 8, fjerdesidste afsnit), at

” Skattestyrelsens praksis var tidligere i forbindelse med kontroller vedrørende ligningslovens § 33 A, som anført i stævningen, at anmode om diverse dokumentation for opholdet i udlandet, herunder ansettelseskontrakt, opgørelse og dokumentation over udenlandsk betalt skat og en udfyldt kalender med angivelse af opholdsdage i Danmark og opholdsdage i Tyskland.” (mine understregninger)

Dette viser i sig selv, at det er uholdbart, når sagsøgerne hævder, at skattemyndighederne har haft en praksis om, at en udfyldt kalender blev anset som tilstrækkelig dokumentation for opholdsdage i udlandet. Skattestyrelsen ville i sagens natur ikke anmode om fremsendelse af diverse dokumentation, hvis en udfyldt kalender var tilstrækkelig dokumentation.

Sagsøgerne anfører endvidere (processkrift 1, s. 18, 3. afsnit), at

” Efter praksis og almindelige bevisbyrderegler inden for skatteretten skal der foretages en samlet vurdering af det fremsendte materiale. I denne henseende er det tilstrækkeligt at fremlægge kalendere med angivelse af opholdsdage i Danmark og udlandet, understøttet af diverse bilag så som arbejdsplaner, logbøger, rejsebilletter, kvitteringer mv. Principielt kan ingen af de pågældende bilag stå alene, hvorfor der netop må foretages en samlet konkret vurdering af, om det fremsendte materiale sandsynliggør/godtgør, at betingelserne for anvendelsen af ligningslovens § 33A, stk. 3, jf. stk. 1, er opfyldt.

Netop en sådan vurdering har været accepteret i en lang årrække af Skattestyrelsen, hvilket er dokumenteret ved de tidligere fremlagte kontrolsager.” (mine understregninger)

Det er derfor decideret selvmodsigende, når sagsøgerne hævder, at en udfyldt kalender i tidligere praksis stod alene som bevis for udlandsophold med henvisning til netop ”de tidligere fremlagte kontrolsager” .

Selv hvis sagsøgerne havde påvist, at SKAT generelt ikke havde krævet anden dokumentation for udlandsophold end udfyldelse af en kalen-

der, kan en sådan undladelse af at kræve egentlig dokumentation for udlandsophold ikke sidestilles med positive afgørelser om, at yderligere dokumentation ikke kan være påkrævet. Eksistensen af sådanne positive afgørelser er en forudsætning for, at der foreligger en bindende praksis, jf. f.eks. UfR 2015.915 H, men modsat sagsøgernes retsopfattelse (processkrift 1, s. 11, 3. afsnit), der imidlertid – som sagsøgernes øvrige praksissynspunkter – er helt uunderbygget.

Den omstændighed, at SKAT i mail af 10. oktober 2013 (bilag 32) og brev af 3. februar 2014 (bilag 29) har tilkendegivet, at der ikke vil blive foretaget ansættelsesændringer på trods af mindre overskridelser af de tidsmæssige betingelser for lempelse, er uden relevans for eksistensen af den hævdede kalenderpraksis.
...

Parterne har under hovedforhandlingen nærmere redegjort for deres opfattelse af sagen.

Rettens begrundelse og resultat

Der er enighed om, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 var fuldt skattepligtige i Danmark i indkomstårene 2015 og 2016. Den løn, de tjente i Tyskland i disse skatteår, skal derfor indkomstbeskattes i Danmark, medmindre det må anses for godtgjort, at de har ret til lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A, stk. 3, jf. stk. 1.

Det er ubestridt, at det er Sagsøger 1 og Sagsøger 2, der har bevisbyrden for, at betingelserne for lempelse i indkomstkatten i henhold til ligningslovens § 33 A, er opfyldt, og de skal derfor godtgøre, at de alene har opholdt sig i Danmark i 42 dage inden for enhver afsluttet 6 måneders periode. Det er endvidere ubestridt, at de almindelige skatteretlige dokumentationskrav gælder ved vurderingen af, om de er berettiget til lempelse.

Sagsøgerne har forklaret, at de har haft en forventning om, at de kunne dokumentere deres berettigelse til lempelse ved at godtgøre, at de overholdt 42 dages reglen i ligningslovens § 33 A, ved en selvudfyldt kalenderoversigt over, hvornår de var i Danmark. Det er deres opfattelse, at en kalenderoversigt efter skattemyndighedernes hidtidige praksis blev anset som tilstrækkelig dokumentation for opholdsdage i Danmark. Da det ikke ved tidligere kontroller var blevet krævet, gemte de ikke dokumentation i form af yderligere kvitteringer for fx betalinger, ud over det allerede fremlagte, og heller ikke for hævninger eller anden dokumentation for, at de ikke havde befundet sig i Danmark, da de havde en forventning om, at det ikke var nødvendigt. Ingen af dem havde talt med skattemyndighederne om dokumentationskravene. De havde i stedet talt med en revisor og med deres kollegaer. Sagsøgerne oplevede, at skattemyndighe-

derne ændrede praksis for kontrol i 2018, og det var på det tidspunkt umuligt for dem at opfylde yderligere dokumentationskrav, idet disse krav ikke var klart og utvetydigt tilkendegivet allerede i 2015 og 2016.

Skattemyndighederne er både under den administrative behandling af sagerne og i forberedelsen af nærværende sag kommet med opfordringer til sagsøgerne om at fremlægge dokumentation i form af kontoudskrifter. Sagsøgerne har af-vist at fremlægge disse med begrundelsen, at de forventer, at kontoudskrifterne vil blive tvistet af Skatteministeriet, og at de vil forplumre billedet.

Som sagen er forelagt retten, foreligger der således ikke kontoudskrifter, eller andet lignende objektivt konstaterbart materiale, som understøtter Sagsøger 1 og Sagsøger 2's forklaringer om, at de opfyldte be-tingelserne for lempelse i medfør af ligningslovens § 33 A om ophold udenfor Danmark i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser end nødvendigt arbejde i Danmark i direkte forbindelse med arbejdet i udlandet, ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højest 42 dage. De af sagsøgerne fremlagte udfyldte kalendere beviser hverken i sig selv eller sammen med sagens øvrige dokumen-ter, at sagsøgerne i de omtvistede perioder, ikke har opholdt sig i Danmark. Det bemærkes i den forbindelse, at skatteankenævnene ved vurderingerne af, om betingelserne for lempelse er til stede for hver af sagsøgerne ud over de dage, hvor de ved fx hævninger har dokumenteret at befinde sig i Tyskland, også har medtaget hviledage inden og efter flyvedage. Der er altså ikke tale om, at sagsø-gerne konsekvent skal foretage daglig dokumentation for opfyldelsen af lig-ningslovens § 33 A, idet også ”udokumenterede” dage er medtaget.

Sagsøgerne har gjort gældende, at de kan støtte ret på, at skattemyndighederne har haft en fast praksis om, at en udfyldt kalender med angivelse af opholds-dage i Danmark var tilstrækkelig dokumentation ved kontroller før 2018.

Retten finder ikke, at sagsøgerne har godtgjort, at der eksisterer en sådan admi-nistrativ praksis, hverken ved vidneforklaringerne, ved de dokumenterede ma-terialeindkaldelser eller ved trykt retspraksis.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har herefter ikke godt-gjort, at de opfylder betingelserne for lempelse/yderligere lempelse af ind-komstbeskatningen i Danmark i indkomstårene 2015 og 2016, hvorfor Skattemi-nisteriet frifindes.

Sagsomkostningerne er fastsat efter sagens værdi, forløb og udfald.
Skatteministeriet er ikke momsregistreret.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 skal solidarisk betale 100.000 kr. i sagsomkostninger til Skatteministeriet.

Beløbene skal betales inden 14 dage.

Sagsomkostningerne bliver forrentet efter rentelovens § 8 a.



Publiceret til portalen d. 28-10-2025 kl. 09:00

Modtagere: Sagsøger 1, Advokat (L) Ann Rask Vang, Sagsøgte Skatteministeriet, Advokat (H) Mattias Chor, Sagsøger 2