

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

SKR nr 9779 af 27/06/2017 (Gældende)

Styresignal - skatteaftale - Øresund

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-0021281

Styresignal - skatteaftale - Øresund

SKM2017. 424. SKAT

Sammenfatning

Styresignalet fastlægger nærmere retningslinjer for, hvornår Danmark kan beskatte lønindkomst, når en person, der er hjemmehørende i Sverige, arbejder for en dansk arbejdsgiver. Den dansk-svenske Øresundsaftaleaftale giver i visse tilfælde Danmark beskatningsretten til lønindkomsten, selvom en del af arbejdet ikke udføres i Danmark. Det er en forudsætning, at mindst halvdelen af arbejdet udføres i Danmark i hver 3-måneders-periode. Styresignalet præciserer, hvordan denne 3-månedes-periode opgøres.

Ved anvendelse af Øresundsaftalen, artikel 1, skal løn og andet vederlag udbetalt i forbindelse med sygdom og ferie medregnes som løn for arbejde udført i arbejdslandet ved opgørelse af 3-måneders-perioden. Weekender og helligdage samt afspadseringsdage, hvor den pågældende ikke arbejder, skal hverken medregnes som arbejdsdage i arbejdslandet eller i bopælslandet.

3-måneders-perioden skal ved ansættelsens begyndelse opgøres med udgangspunkt i den første arbejdsdag. I de følgende måneder sker opgørelsen ud fra hele kalendermåneder, med mindre den pågældende på anden måde opfylder kravet om at arbejde mindst halvdelen af perioden i arbejdslandet. Artikel 1 kan ikke anvendes, hvis kravet om at arbejde mindst halvdelen af perioden i arbejdslandet ikke er opfyldt i nogen periode. En 3-måneders-periode kan begynde før og slutte efter et årsskifte.

Baggrund og problemstilling

Personer, der er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, er tillige indkomstskattepligtige af den indkomst, som Danmark kan beskatte efter Øresundsaftalens artikel 1. Det følger af lov om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål § 2, stk. 1, nr. 1.

Artikel 1 er formuleret således:

"1. Hvis en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer løn eller andet lignende vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som normalt udføres i den anden kontraherende stat, for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i denne anden stat, eller ved et fast driftssted eller et fast sted, som personens arbejdsgiver har i denne anden stat, skal arbejdet ved anvendelse af artikel 15, stk. 1 og 2, anses for udført i denne anden stat, selv om arbejdet faktisk udføres i den førstnævnte stat eller i en tredjestat, såfremt

a) arbejdet i den førstnævnte stat udføres af personen i dennes egen bolig, eller

b) arbejdet i den førstnævnte stat eller i en tredjestat udgør tjensterejse eller andet arbejde af lejlighedsvis karakter;

men kun, hvis arbejdet i den anden stat udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver 3-måneders-periode.

2. Bestemmelserne i stk. 1 gælder

a) i tilfælde, hvor arbejdsgiveren ikke er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kun, hvis den løn eller det andet lignende vederlag, som personen oppebærer, påhviler et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i den anden stat,

b) i tilfælde, hvor arbejdsgiveren er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kun, hvis den løn eller det andet lignende vederlag, som personen oppebærer, ikke påhviler et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i den førstnævnte kontraherende stat."

Der er rejst fortolkningsmæssige spørgsmål til artikel 1. Der er ikke i Den juridiske vejledning nogen nærmere anvisning på, hvordan bestemmelsen skal fortolkes i forhold til opgørelse af 3-måneders-perioden. Det svenske Skatteverket udsendte i 2007 et ställningstagande 2007-07-05, der er afløst af Rättslig Vägledning af 2017-04-07, om fortolkningen af artikel 1, men en tilsvarende vejledning har ikke tidligere været udsendt i Danmark. Der ses heller ikke at være offentliggjort praksis på området.

På denne baggrund beskriver SKAT i dette styresignal SKATs opfattelse af artikel 1. SKATs opfattelse ligger på linje med den fortolkning, der fremgår af det svenske ställningstagande. Styresignalet vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning i forbindelse med den kommende ajourføring.

Styresignalet omhandler alene skat. Om social sikring henvises til Udbetaling Danmark og hjemmesiden Borger.dk.

SKATs opfattelse

Formålet med bestemmelsen i artikel 1 er at sikre, at der ikke skiftes beskatningsland ved hjemmearbejde, tjenesterejser samt andet arbejde af lejlighedsvis karakter i bopælslandet eller tredjelande, når blot arbejdet i arbejdslandet udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver 3-måneders-periode. Bestemmelsen medfører, at arbejde - som faktisk udføres i bopælslandet (eller i et tredjeland) - anses for udført i arbejdslandet. Det er en forudsætning, at arbejdet udføres for arbejdsgiveren.

Der skal herefter ikke ske en opsplitning af indkomsten, hvilket ellers ville følge af de generelle regler i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 15. Denne bestemmelse anvendes, når betingelserne for anvendelse af artikel 1 ikke er opfyldt.

En opsplitning af den skattepligtige indkomst ville være administrativt besværligt for arbejdsgivere, skatteydere og skattemyndighederne. Artikel 1 skal forstås ud fra dette udgangspunkt. Der henses til bemærkningerne i lovforslag L 29 (2003/1) om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål. Heraf fremgår, at formålet med artikel 1 er at sikre, *"at grænsegængere, som bor i det ene land og som normalt udfører arbejdet i det andet land for en arbejdsgiver i dette andet land, bliver beskattet i arbejdsgiverens hjemland af hele lønindkomsten - uanset at dele af arbejdet reelt udføres uden for arbejdsgiverlandet. Dette er det letteste for grænsegængere og deres arbejdsgivere...."*

Med udgangspunkt i formålet med artikel 1 lægger SKAT til grund, at også løn under sygdom og løn under ferie skal anses for løn for arbejde udført i arbejdslandet. Weekend- og helligdage samt afspadseringsdage, hvor der ikke arbejdes, indgår ikke i opgørelsen af dage, hverken i bopælslandet eller arbejdslandet. Arbejdes der blot en del af dagen i arbejdslandet, tæller dette for en fuld dag i arbejdslandet.

Efter artikel 1 skal der tages udgangspunkt i den opgjorte arbejdstid i hver 3-måneders-periode. SKAT finder, at opgørelsen af den første og sidste måned kan ske med udgangspunkt i hver dag i måneden.

Eksempel 1

A bor i Sverige og begynder at arbejde i Danmark den 20. marts for en dansk arbejdsgiver. For at afgøre beskatningsretten til den indkomst, der vedrører perioden 20-31. marts omfatter den første

3-måneders-periode tiden fra den 20. marts til den 19. juni. Fra april og frem opgøres perioden efter kalendermåneder.

For de øvrige måneder tages udgangspunkt i kalendermåneder, medmindre at opfyldelsen af artikel 1 kan ske ud fra opgørelse af en anden 3-måneders-periode end kalendermåneden.

En kalendermåned kan henføres til flere 3-måneders-perioder, og en 3-måneders periode kan begynde før og slutte efter et årsskifte.

Eksempel 2

B bor i Sverige og arbejder fra februar måned normalt en dag om ugen hjemme, og resten af ugen i Danmark for en dansk arbejdsgiver. I april måned arbejder B kun i Sverige. Arbejdsdagene i Sverige/Danmark fordeles på følgende måde: Februar 4/16, marts 5/18, april 17/0, maj 4/17 og juni 5/16. Arbejdet i Danmark udgør mindst halvdelen af arbejdstiden opgjort inden for en 3-måneders-periode. Dette gælder i dette tilfælde både i forhold til månederne før og efter april måned. Hele indkomsten beskattes i Danmark.

Hvis arbejdet i arbejdslandet ikke udgør mindst halvdelen af arbejdet i nogen af de opgjorte kalendermåneder, kan bopælslandet beskatte den del af indkomsten for den pågældende måned, som ikke er løn for arbejde udført i arbejdslandet, jf. artikel 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. For de øvrige måneder gælder, at arbejdslandet kan beskatte, hvis forudsætningerne efter artikel 1 er opfyldt.

Eksempel 3

C bor i Sverige og arbejder fra januar måned normalt hjemme i Sverige 2 dage om ugen og resten af tiden i Danmark for en dansk arbejdsgiver. I april måned arbejder C udelukkende i Sverige. I juli måned har C ferie. Arbejdsdagene i Sverige/Danmark fordeles på følgende måde: Januar 8/14, februar 8/12, marts 10/13, april 17/0, maj 8/13, juni 10/11 og juli 0/ 21. Arbejdet i Danmark kan ikke for april opgøres til mindst halvdelen af arbejdstiden inden for en 3-måneders periode. Betingelsen for anvendelse af artikel 1 er derfor ikke opfyldt for april, hvorfor denne situation i stedet omfattes af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 15. Da der slet ikke er udført arbejde i Danmark i april måned, skal ingen del af lønnen for april i denne situation beskattes i Danmark. I perioderne januar-marts og maj-juli udgjorde arbejdet i Danmark mere end halvdelen af arbejdstiden i en 3-måneders periode, hvorfor Danmark kan beskatte hele indkomsten i disse perioder efter artikel 1.

3-måneders-perioden opgøres ikke nødvendigvis ud fra hele kalendermåneder, se eksempel 1.

Er betingelserne for anvendelse af artikel 1 opfyldt, kan Danmark som arbejdsland beskatte arbejde i forbindelse med tjensterejser i Sverige, der foretages af en ansat, der er hjemmehørende i Sverige. Danmark kan også beskatte løn for tjensterejser i et tredjeland.

Tilsvarende gælder andet arbejde af lejlighedsvis karakter. Har andet arbejde i bopælslandet ikke lejlighedsvis karakter, fx fordi det knytter sig til en fast arbejdsplads i bopælslandet, kan artikel 1, ikke finde anvendelse herpå. SKAT bemærker, at udtrykket "lejlighedsvis karakter" alene knytter sig til "andet arbejde" og altså ikke til tjensterejser.

Anvendelse af Øresundsftalen på en del af lønnen

Det forekommer, at en medarbejder er forpligtet at udføre en del af arbejdet for en anden enhed under arbejdsgiveren end det normale arbejdssted. I så fald er betingelserne i artikel 1, stk. 2, ikke opfyldt for denne del af lønnen, idet den ikke påhviler det normale arbejdssted.

Eksempel 4

En person bor i Sverige og er ansat af en svensk arbejdsgiver til at udføre arbejde for arbejdsgiverens faste driftssted i Danmark. Lønnen for dette arbejde belaster det faste driftssted. Personen arbejder også for arbejdsgiverens hovedkontor i Sverige, og lønnen for dette arbejde belaster det svenske hovedkontor.

Når det skal afgøres om betingelserne for at anvende artikel 1 er opfyldt for den del af lønnen, der vedrører arbejdet for det faste driftssted i form af hjemmearbejde, tjenesterejser eller andet arbejde af lejlighedsvis karakter i bopælslandet eller tredjelande, skal 3-måneders-perioden opgøres i forhold til den samlede ansættelse.

Hvis personen arbejder 3 dage om ugen i Danmark for det faste driftssted, er på tjenesterejse udenfor Danmark 1 dag og arbejder for hovedkontoret i Sverige 1 dag, er betingelserne for at anse tjenesterejserne som arbejde i Danmark opfyldt, idet arbejdet i Danmark udgør mindst halvdelen af arbejdstiden, nemlig 3/5. Danmark kan beskatte 4/5 og Sverige kan beskatte 1/5 af lønnen.

Hvis den samme person derimod arbejder 2 dage om ugen i Danmark for det faste driftssted, er på tjenesterejse uden for Danmark 1 dag og arbejder i Sverige 2 dage, er betingelserne for at anse tjenesterejserne som arbejde i Danmark ikke opfyldt, idet arbejdet i Danmark kun udgør 2/5 af arbejdstiden. Danmark kan beskatte 2/5 af lønnen efter artikel 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten og Sverige kan beskatte 3/5 af lønnen.

Flere ansættelser

Hvis en person udfører arbejde for flere arbejdsgivere, skal det for det enkelte arbejdsforhold vurderes, om beskatningen skal ske efter reglerne i Øresundsaf-talen. Det betyder, at arbejdstiden i forbindelse med et ekstrajob, som en person udfører i Sverige, hvor denne er bosiddende, ikke medregnes ved opgørelsen af, om den pågældende har arbejdet mindst halvdelen af arbejdstiden i arbejdslandet inden for en 3-måneders-periode.

Eksempel 5

En person bor i Sverige og har en fuldtidsstilling i Danmark (7,4 timer dagligt) og derudover et deltidsjob i Sverige på 5 timer om ugen. Hvis 250 timer af de i alt 481 timer i en 3-måneders-periode, der alene vedrører den danske ansættelse, er udført i Danmark, finder Øresundsaf-talen anvendelse på denne indkomst, fordi over halvdelen (52%) af dette arbejde er udført i Danmark i den pågældende periode. Den samlede arbejdstid (i alt 65 timer) vedrørende den svenske ansættelse har ingen betydning for denne beregning.

Hjemmearbejde

Ved hjemmearbejde forstås arbejde, der udføres i bopælslandet på den pågældendes bopæl. Hjemmearbejde kan også udføres i den pågældendes sommer- eller fritidshus i bopælslandet eller efter omstændighederne på en anden overnatningsfacilitet som sædvanligvis står til rådighed for den ansatte i den pågældendes bopælsland.

Arbejde, der i hjemlandet udføres på et andet fast arbejdssted, fx et koncernforbundet selskab, fx anses ikke for hjemmearbejde.

Artikel 1, stk. 2

Når arbejdsgiveren ikke er hjemmehørende i arbejdslandet gælder artikel 1, stk. 1, kun, hvis lønudgiften påhviler et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i arbejdslandet. Når arbejdsgiveren er

hjemmehørende i arbejdslandet, gælder artikel 1 ikke, hvis lønnen for det udførte arbejde påhviler et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i bopælslandet. Det følger af artikel 1, stk. 2, litra a) og b).

Gyldighed

Indholdet af dette styresignal vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C. F. 9.2.14.6.2. Herefter er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 27. juni 2017