

Udskriftsdato: mandag den 8. juni 2026

AFG nr 9151 af 29/01/2019 (Gældende)

Fuld skattepligt - skattemæssigt hjemsted - beskatningsret til løn

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1700636

Fuld skattepligt - skattemæssigt hjemsted - beskatningsret til løn

Skatterådet svarer, at Spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med erhvervelse af en ejendom her i landet, men at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, hvor Spørger arbejder og sædvanligvis opholder sig. Skatterådet svarer også, at Tyskland har beskatningsretten til Spørgers løn for arbejde udført i Tyskland og Danmark. Et spørgsmål om kørsel i en bil i Danmark på tyske nummerplader afvises. Skatterådet svarer endelig, at Spørger ikke kan opnå fradrag for dobbelt husførelse og befordring.

Skatterådsmøde 29. januar 2019 - SKM2019. 64. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1 i forbindelse med Spørgers erhvervelse af en ejendom her i landet?
2. Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende, er Skatterådet da enig i, at Spørgers skattemæssige hjemsted er Danmark, i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland?
3. Hvis spørgsmål 2 besvares bekræftende, er Skatterådet da enig i, at der i Danmark skal indrømmes fradrag i Spørgers indkomstskat med den del af indkomstskatten, som svarer til den indkomst, der hidrører fra Tyskland jf. lov nr. 861 af 30. november 1999 § 2?
4. Hvis spørgsmål 2 besvares benægtende, er Skatterådet da enig i, at det er Tyskland, som alene kan beskatte den indkomst, som spørger oparbejder, i henholdsvis Tyskland og Danmark jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland?
5. Uanset udfald af besvarelse af spørgsmål 1-4. Kan Skatterådet så bekræfte, at Spørger kan køre, i en af ham ejet personbil, på tyske nummerplader i Danmark, uden at betale dansk registreringsafgift?
6. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger kan opnå fradrag efter reglerne om dobbelt husførelse?
7. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger kan få kørselsfradrag for sin befordring mellem sin bopæl i Danmark og sin arbejdsplads i Tyskland?

Svar

1. Ja, se dog begrundelse
2. Nej
3. Bortfalder
4. Ja
5. Afvises
6. Nej
7. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er dansk statsborger, men bor på nuværende tidspunkt i X-by i Tyskland sammen med sin hustru og deres to børn. De har igennem de seneste 12 år boet i henholdsvis Thailand, Singapore, Australien, Kina og nu Tyskland. Spørger arbejder for et mindre rederi, hvor han overser operationer og kontrakter for rederiets skibe, som sejler i hele verden.

Spørger er Head of Global Operations i den tyske virksomhed A GmbH og udfører sit daglige arbejde på sin arbejdsgivers kontor i X-by. Stillingen er ikke tidsbegrænset. Koncernens hovedkontor B ApS er beliggende i Y-by i Danmark. Derudover har koncernen p.t. kontorer i hhv. Italien, Spanien og Bangkok samt eksklusive booking agenter i hhv. USA, Frankrig og UAE (Forenede arabiske emirater).

Spørger har boet med sin familie i X-by og arbejdet for den tyske virksomhed A GmbH siden marts 2015. Spørger er tiltrådt i stillingen som Head of Global Operations i juni 2018.

Koncernen opererer til dato (per 16. november 2018) en flåde på 20 incharterede multi-purpose skibe under diverse ikke-EU flag som alle sejler over hele verden og meget sjældent i dansk farvand. Koncernens hovedbeskæftigelse er transport af projektlast samt farligt gods. De aktiviteter Spørger er involveret i har meget lidt eller ingen relation til hverken Tyskland eller Danmark og hovedparten af transporterne foregår udenfor EU.

Spørgers arbejdsopgaver indbefatter:

1. Ledelse og personaleansvar for de skibs-operatører, som er ansat på koncernens kontorer, samt rejsende kollegaer som fysisk overser laste/losse operationer i havne
2. Udstedelse af rejse/sejl-instruktioner til skibe og kaptajner
3. Indkøb af brændstof til skibe
4. Udnævnelse af agenter i havne worldwide
5. Godkendelse af betalinger til agenter og leverandører
6. Indkøb af diverse udstyr til brug ved lastning/losning
7. Godkendelse af lastdokumenter og kontrakter
8. Tilsyn med at kontrakter med kunder og leverandører overholdes af koncernen såvel som koncernens modpart
9. Godkendelse af kreditter til kunder
10. Håndtering af diverse klage, krav-og/eller juridiske tvister med kunder og leverandører
11. Forhandling af diverse rammeaftaler med leverandører

Jobbet indbefatter diverse forretningsrejser til kundebesøg, brancherelaterede konferencer, tilsyn ved laste/losse operationer i havne ved særlige højprofil-projekter samt besøg på interne og eksterne kontorer (Koncernens kontorer samt eksklusive booking agenter). Antallet af rejsedage varierer fra år til år men anslås til ca. 30 dage per år.

Spørgers kone ønsker nu, at flytte tættere på deres resterende familie i Danmark, og i den forbindelse påtænker Spørger og hans kone, at erhverve en helårsbolig i Nordjylland. Spørger har dog ikke noget ønske om at flytte tilbage til Danmark, og vil derfor blive boende i Tyskland for at forfølge sin karriere. Spørger vil have folkeregisteradresse og fast bopæl i Tyskland, og han vil være ansat hos sin tyske arbejdsgiver.

Spørger påtænker at opholde sig i den fællesejede helårsbolig i Danmark i 7-10 dage om måneden, og han vil i den forbindelse være nødsaget til at udføre arbejde i forbindelse med sit ophold.

Spørger udfører samme opgaver i Danmark som i Tyskland, og arbejdet udføres for den tyske arbejdsgiver, som betaler lønnen til Spørger.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at alle spørgsmål skal besvares med ”ja”.

For så vidt angår spørgsmål 1 bemærkes følgende:

Det fremgår af Den juridiske vejledning, samt kildeskattelovens § 7, stk. 1, at hvis en person, der erhverver bopæl hér i landet uden samtidig at tage ophold her, så indtræder den fulde skattepligt først, når den pågældende tager ophold her i landet. Kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende, anses ikke for ophold i Danmark.

Hvis personen varetager et indtægtsgivende erhverv under opholdet her i landet indtræder skattepligten som udgangspunkt, fordi et sådant ophold ikke er et "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Det gælder uanset om den pågældende udøver sit erhverv som f.eks. lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller bestyrelsesmedlem.

Spørger erhverver bopæl i Danmark, og han vil i den forbindelse opholde sig i Danmark i 7-10 dage om måneden. Spørger vil endvidere være nødsaget til at udføre arbejde i forbindelse med hans ophold.

For så vidt angår spørgsmål 2 bemærkes følgende:

I dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland artikel 4, hedder det, at en person er hjemmehørende i en kontraherende stat, for så vidt angår indkomst- og formueskatter, når en person i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted eller bopæl.

I det tilfælde hvor en person er hjemmehørende i begge de kontraherende stater, skal hans status bestemmes efter følgende regler:

1. han skal anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed; hvis han har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser);
2. hvis det ikke kan afgøres, i hvilken stat han har midtpunkt for sine livsinteresser, eller hvis han ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han sædvanligvis har ophold;
3. hvis han sædvanligvis har ophold i begge stater, eller hvis han ikke har sådant ophold i nogen af dem, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger;
4. hvis han er statsborger i begge stater, eller hvis han ikke er statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.

Spørger vil have fast bolig til rådighed i Danmark, Spørgers nærmeste familie bor i boligen, og han arbejder her i landet 7-10 dage om måneden.

For så vidt angår spørgsmål 3 bemærkes følgende:

Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland artikel 15, så kan løn og andre lignende vederlag, som oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, for personligt arbejde, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført der, kan det vederlag, som oppebæres herfor, beskattes i denne stat.

Spørger vil dog kun blive beskattet i Danmark, hvis

1. Spørger ikke udfører arbejde i Tyskland i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i det pågældende kalenderår, og
2. Spørgers løn betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i Tyskland, og
3. Spørgers løn ikke påhviler et fast driftssted eller et fast sted, som hans arbejdsgiver har i Tyskland.

Hvis indkomst er skattepligtig i begge stater, skal der gives lempelse for dobbeltbeskatning i overensstemmelse med DBO'ens artikel 24.

Her hedder det, at hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst eller ejer formue, som i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland, skal Danmark, såfremt bestemmelserne i litra f) ikke medfører andet, indrømme fradrag i denne persons indkomstskat med et beløb svarende til den indkomstskat (herunder den del af eventuel erhvervsskat, som falder på indtægten), som er betalt i Forbundsrepublikken Tyskland.

Artikel 24 litra f) Hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst eller ejer formue, som i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst kun kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland, eller som i henhold til bestemmelsen i artikel 15, stykke 1 og 3, kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland, kan Danmark medregne denne indkomst eller formue i beskatningsgrundlaget, men skal indrømme fradrag i indkomstskatten eller formueskatten med den del af indkomstskatten eller formueskatten, som svarer til den indkomst, der hidrører fra, eller formue, der ejes i Forbundsrepublikken Tyskland (eksemptionslempelse).

Danmark har imidlertid, med hjemmel i artikel 45, stk. 1, litra b, skiftet lempelsesprincippet, således at der som udgangspunkt kun gives creditlempelse på sådanne indkomster.

Reglen om eksemptionslempelse gælder dog stadig for personer, der er hjemmehørende i Danmark, og som erhverver indkomst, der er omfattet af artikel 15, (stk. 1 og 3), når modtageren af indkomsten efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af lovgivningen om social sikring i Tyskland og har betalt sociale bidrag til Tyskland i forbindelse med erhvervelse af indkomsten.

Hvis en lønmodtager efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af dansk lovgivning om social sikring, kan der ikke opnås eksemptionslempelse, selvom der er betalt sociale bidrag i arbejdslandet.

Spørger vil opholde sig i Tyskland i ca. 215 dage indenfor et givent kalenderår, og Spørgers løn betales af en arbejdsgiver, som er hjemmehørende i Tyskland.

Spørger vil være omfattet af lovgivningen om social sikring i Tyskland og vil betale sociale bidrag til Tyskland i forbindelse med erhvervelse af indkomsten.

Spørger har folkeregisteradresse i Tyskland.

Spørger vil ikke være omfattet af dansk lovgivning om social sikring.

For så vidt angår spørgsmål 4 bemærkes følgende:

Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland artikel 15, så kan løn og andre lignende vederlag, som oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, for personligt arbejde, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført der, kan det vederlag, som oppebæres herfor, beskattes i denne anden stat.

Spørger vil dog kun blive beskattet i Tyskland, hvis

1. Spørger ikke udfører arbejde i Danmark i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i det pågældende kalenderår, og
2. Spørgers løn betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i Danmark, og
3. Spørgers løn ikke påhviler et fast driftssted eller et fast sted, som hans arbejdsgiver har i Danmark.

Spørger vil opholde sig og arbejde i Danmark i højst 120 dage i et givent kalenderår og hans løn vil blive betalt af hans arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i Danmark.

For så vidt angår spørgsmål 5 bemærkes følgende:

Spørger vil have folkeregisteradresse i Tyskland, og han vil opholde sig i Danmark i højst 120 dage om året.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark jf. KSL §1, stk. 1, nr. 1 i forbindelse med Spørgers erhvervelse af en ejendom her i landet.

Begrundelse

Ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, foreligger der fuld skattepligt for personer, der har bopæl her i landet.

I praksis vil statuering af bopæl i henhold til kildeskattelovens bestemmelser være afhængig af, om den pågældende person har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig tilstrækkelig betingelse til at statuere bopæl.

Spørger får efter det oplyste sammen med sin ægtefælle og børn rådighed over en helårsbolig her i landet, som kan udgøre en bopæl for Spørger.

Fuld skattepligt indtræder dog ikke ubetinget ved enhver erhvervelse af bopæl her i landet, idet kildeskattelovens § 7, stk. 1, fastslår, at personer, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at have ophold her, først bliver fuldt skattepligtige, når de tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende.

Ifølge praksis anses et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder, ikke for kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Ved beregning af opholdets længde her i landet medregnes rejsedage ("brudte døgn") som hele dage.

Det er oplyst, at Spørger vil opholde sig i Danmark 7-10 dage om måneden, hvor Spørger vil være nødsaget til at udføre arbejde.

Spørger udfører efter det oplyste samme opgaver i Danmark som i Tyskland, og arbejdet udføres for den tyske arbejdsgiver.

Da arbejdet her i landet ikke er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsgivende aktiviteter indtræder den fulde danske skattepligt for Spørger ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 jf. § 7, stk. 1 i forbindelse med det første ophold her i landet efter erhvervelse af helårsboligen her.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørgers skattemæssige hjemsted er Danmark, i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Begrundelse

Dette spørgsmål vedrører en fortolkning af artikel 4 i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Begrundelsen indeholder Skattestyrelsens og dermed alene Danmarks vurdering af spørgers skattemæssige hjemsted. Såfremt Tyskland ikke er enig i vurderingen, er det efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4 de kompetente myndigheder i henholdsvis Danmark og Tyskland, der skal forhandle om dette.

Vurdering af skattemæssigt hjemsted efter artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland forudsætter, at spørger er omfattet af fuld skattepligt både til Danmark og Tyskland efter begge landes interne regler.

Spørgsmålet besvares baseret på, at Spørger bliver fuldt skattepligtig i Danmark ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr.1, og § 7, stk.1, jf. svar på spørgsmål 1. Det er oplyst, at Spørger og hans familie på nuværende tidspunkt har fast bolig til rådighed i Tyskland, og det lægges til grund, at Spørger er fuldt skattepligtig i Tyskland.

Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 1, betyder udtrykket "en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat", enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende kriterium. Dette udtryk omfatter dog ikke en person, hvis skattepligt i denne stat er begrænset til indkomst fra kilder i denne stat eller der beroende formue.

Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 1, er spørger hjemmehørende i begge stater.

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, følger det, at hvor en fysisk person må anses for hjemmehørende i begge stater, skal vedkommende anses for hjemmehørende i den stat, hvor vedkommende enten,

- har fast bopæl til sin rådighed,
- har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser),
- sædvanligvis opholder sig,
- er statsborger.

Der er tale om en prioriteret orden.

Da spørger, efter forudsætningerne, vil have en helårsbolig til rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser.

Det følger af kommentarerne til OECD modellen, artikel 4, at når en fysisk person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til hans familie og sociale forhold, hans beskæftigelse, hans politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, hans forretningssted, det sted hvorfra han administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser grundet på den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed.

Artikel 4, stk. 2, litra a), i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst fortolkes i overensstemmelse med OECD modellen.

For så vidt angår Spørgers personlige interesser vil Spørgers ægtefælle og parrets børn fremover blive bosiddende i Danmark, i tilknytning til ægteparrets erhvervelse af en helårsbolig her i landet. Erhvervelsen af boligen og familiens tilflytning til Danmark sker efter en længere årrække med skiftende bopæle i en række lande, idet Spørgers ægtefælle ønsker at komme tættere på deres resterende familie i Danmark. Spørger vil derefter ikke have personlige interesser i Tyskland.

For så vidt angår de økonomiske interesser har Spørger hovedsageligt disse interesser i Tyskland, idet det er her Spørger er ansat og har sin daglige base med bolig og løbende udførelse af sit arbejde. Denne base fortsætter, efter at familien er flyttet til Danmark, idet Spørger ønsker at blive boende i Tyskland for at forfølge sin karriere. Forretningsrejser til andre lande uden for Tyskland og Danmark er anslået til ca. 30 dage årligt. Dertil kommer, at Spørger løbende kommer til at udføre tilsvarende arbejdsopgaver i forbindelse med ophold i Danmark, idet han forventer at opholde sig i 7-10 dage om måneden i Danmark

hos sin familie og i den forbindelse er nødsaget til at udføre arbejde. Dette arbejde udføres for den tyske arbejdsgiver.

Det lægges til grund, at Spørger hverken har indtægter fra Danmark eller investeringer i Danmark.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers ovennævnte økonomiske interesser taler for, at Spørger skal anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Tyskland.

Spørgers personlige interesser taler derimod for, at Spørger skal anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke kan afgøres, i hvilken stat Spørger har midtpunkt for sine livsinteresser. Spørger skal derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis opholder sig.

Det er oplyst, at Spørger vil fortsætte med at opholder sig mest i Tyskland, idet Spørger vil opholde sig højst 120 dage i Danmark, ca. 30 dage uden for Danmark og Tyskland og den resterende tid ca. 215 dage i Tyskland.

På den baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger må anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland jf. Artikel 4, stk. 2, litra b), i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet Spørger sædvanligvis opholder sig i Tyskland.

Der er herved også henset til den foreliggende praksis i SKM2016. 496. SR og SKM2018. 564. SR.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 3

Hvis spørgsmål 2 besvares bekræftende, ønskes det bekræftet, at der i Danmark skal indrømmes fradrag i Spørgers indkomst skat med den del af indkomstkatten, som svarer til den indkomst, der hidrører fra Tyskland jf. lov nr. 861 af 30. november 1999 § 2.

Begrundelse

Eftersom Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland og ikke i Danmark jf. svar på spørgsmål 2 kan Danmark ikke beskatte Spørger ifølge den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 4 af indkomst, uanset hvor indkomsten kommer fra (globalindkomstbeskatning) jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det er dermed heller ikke Danmark, der skal lempe en eventuel dobbeltbeskatning. Det skal derimod ske i Tyskland, hvor Spørger er skattemæssigt hjemmehørende jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 24 jf. artikel 4.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Bortfalder”.

Spørgsmål 4

Hvis spørgsmål 2 besvares benægtende, ønskes det bekræftet, at det er Tyskland, som alene kan beskatte den indkomst, som Spørger oparbejder i henholdsvis Tyskland og Danmark jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Begrundelse

Ifølge artikel 15, stk. 1 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst kan gage, løn og andet lignende vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold oppebåret af en person, der er hjemmehørende i en stat (her Tyskland), kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden stat.

Eftersom Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland jf. svar på spørgsmål 2 kan Tyskland beskatte den del af Spørgers løn, der vedrører arbejde udført i Tyskland.

Når det gælder arbejde udført i Danmark, kan også dette arbejde på visse betingelser beskattes i Tyskland, hvor Spørger er skattemæssigt hjemmehørende jf. artikel 15, stk. 2 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ifølge denne artikel kan vederlag, som en person, der er hjemmehørende i en stat (her Tyskland), oppebærer for personligt arbejde i tjenesteforhold, udført i den anden stat (her Danmark), kun beskattes i den førstnævnte stat (her Tyskland), såfremt:

- a) arbejdet er udført i den anden stat (Danmark) i en periode eller i perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i det pågældende kalenderår, og
- b) vederlaget betales af en arbejdsgiver eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den anden stat (Danmark), og
- c) vederlaget ikke udredes af et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i den anden stat (Danmark).

Det er oplyst, at Spørger forventer at opholde sig i 7-10 dage om måneden i Danmark hos sin familie og i den forbindelse er nødsaget til at udføre arbejde.

Spørger kommer dermed til at arbejde i Danmark i højst 120 dage indenfor et kalenderår, og arbejdet udføres for den tyske arbejdsgiver, som betaler lønnen til Spørger. Spørgers tyske arbejdsgiver har ikke kontor i Danmark, og de aktiviteter Spørger er involveret i har meget lidt eller ingen relation til hverken Tyskland eller Danmark, idet aktiviteterne vedrører skibstransporter, som hovedsageligt foregår udenfor EU.

På det grundlag, er Skattestyrelsen enig med Spørger i, at Tyskland kan beskatte hele den indkomst, som Spørger modtager for arbejde i henholdsvis Tyskland og Danmark jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 15, stk. 1 og artikel 15, stk. 2.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 5

Uanset besvarelse af spørgsmål 1-4, ønskes det bekræftet, at Spørger kan køre, i en af ham ejet personbil, på tyske nummerplader i Danmark, uden at betale dansk registreringsafgift.

Begrundelse

Spørger ønsker at anvende sin personbil, registreret på tyske nummerplader til kørsel i Danmark uden at betale dansk registreringsafgift.

Der kan ikke gives bindende svar på dette spørgsmål jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, idet der er tale om, at der skal ske ansøgning om fritagelse for betaling af dansk registreringsafgift i forbindelse med den påtænkte kørsel i Danmark.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 afvises.

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan opnå fradrag for dobbelt husførelse.

Begrundelse

En person, der er hjemmehørende i en fremmed stat efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan kun fratække udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter overenskomsten kan beskatte jf. kildeskattelovens § 1, stk. 2, medmindre den pågældende person er grænsegænger efter reglerne i kildeskattelovens §§ 5A-5E.

Under hensyn til Spørgers arbejdsmønster lægges det til grund, at betingelserne for at anvende grænsegængerreglerne, jf. kildeskattelovens §§ 5A-5E ikke er opfyldt.

Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, og Danmark kan ikke beskatte nogen del af Spørgers lønindkomst jf. svar på spørgsmål 2 og 4.

Spørger kan derfor ikke foretage fradrag vedr. udgifter der vedrører erhvervelsen af lønindkomsten, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 2.

Det kan tilføjes, at der er en række betingelser, der i givet fald skulle opfyldes for at der kunne foretages fradrag for dobbelt husførelse, herunder at der midlertidigt bliver opretholdt dobbelt husførelse på grund af erhvervsmæssige forhold.

Disse betingelser opfylder Spørger ikke.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 6 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan få fradrag for sin befordring mellem sin bopæl i Danmark og sin arbejdsplads i Tyskland.

Begrundelse

En person, der er hjemmehørende i en fremmed stat efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan kun fratække udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter overenskomsten kan beskatte jf. kildeskattelovens § 1, stk. 2, medmindre den pågældende person er grænsegænger efter reglerne i kildeskattelovens §§ 5A-5E.

Under hensyn til Spørgers arbejdsmønster lægges det til grund, at betingelserne for at anvende grænsegængerreglerne, jf. kildeskattelovens §§ 5A-5E ikke er opfyldt.

Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, og Danmark kan ikke beskatte nogen del af Spørgers lønindkomst, jf. svar på spørgsmål 2 og 4.

Spørger kan derfor ikke foretage fradrag vedr. udgifter, der vedrører erhvervelsen af lønindkomsten jf. kildeskattelovens § 1, stk. 2.

Det kan tilføjes, at det i øvrigt ville være afgørende for muligheden for at foretage fradrag for befordring, jf. ligningslovens § 9 C, stk. 1, at bopælen i Danmark kunne anses for "sædvanlig bopæl" set i forhold til arbejdspladsen i Tyskland.

Med baggrund i Spørgerens konkrete forhold og arbejdsmønster, må Spørgerens bopæl i Tyskland også i denne forbindelse anses som Spørgerens sædvanlige bopæl. Der henvises i denne forbindelse til Højesterets dom i TfS 1999, 420 HRD.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og § 7, stk. 1

§1: "Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1) personer, der har bopæl her i landet,"

§ 7: For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, nr. 1. først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. F. 1.2.1.

Regel

Personer er fuldt skattepligtige, når de har bopæl her i landet. Se KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Bopæl

Ved afgørelsen af, om betingelsen om bopæl er opfyldt, lægges der vægt på, om personen ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have hjemsted her i landet.

Så det er både

- de faktiske boligforhold og
- den/de subjektive hensigter,

der har betydning for, om personen er fuldt skattepligtig her i landet efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Helårsbolig

I praksis vil skattepligten efter bopælskriteriet være afhængig af, om personen har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl. Se fx SKM2016. 557. SR.

Selv om der er givet dispensation fra bopælspligten, anses personen stadig for at have bolig til rådighed i Danmark. Se fx SKM2006. 212. SR og SKM2015. 756. SR.

Det er de faktiske boligforhold, der er afgørende. Andre mere formelle kriterier, fx

- til- og framelding til folkeregisteret,
- en postadresse eller
- en ansøgning om opholdstilladelse

spiller ikke nogen selvstændig rolle. Se fx LSRM 1981, 99 og skd. 1983.65.170. ØLD.

Indtræden og udtræden af skattepligt

For personer, der bor i udlandet, og som erhverver bolig i Danmark, indtræder skattepligten først, når den pågældende tager ophold her i landet. Se KSL § 7, stk. 1.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. F. 1.2.2.

Regel

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder den fulde skattepligt først, når den pågældende tager ophold her i landet. Kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende, anses ikke for ophold i Danmark. Se KSL § 7, stk. 1.

Det er denne regel, der afgør spørgsmålet om skattepligtens indtræden, når en person råder over en helårsbolig. Skattepligten indtræder således ikke kun fordi, den pågældende fx har de stærkeste personlige relationer til Danmark.

Efter bestemmelsen indtræder skattepligten ved en kombination af bopæl og ophold her i landet. I praksis er erhvervelse af bopæl som udgangspunkt ensbetydende med, at den pågældende eller dennes ægtefælle har købt eller lejet sig en bolig her i landet. Men den pågældende kan også have erhvervet bopæl her i landet ved at bo hos forældre mv.

Bopæl erhverves ved køb eller leje af helårsbolig, men som udgangspunkt ikke ved køb eller leje af et sommerhus. Hvis personen eller dennes ægtefælle benytter sommerhuset som helårsbolig, behandles sommerhuset på samme måde som en helårsbolig. Se SKM2015. 313. SR og SKM2015. 290. SR. Det samme gælder benyttelsen af andre boligformer. Om bopæl, se nærmere afsnit C. F. 1.2.1.

Det forekommer, at en person, der er fuldt skattepligtig i udlandet, ønsker at blive anset for fuldt skattepligtig i Danmark. En skatteyder kan ikke vælge at blive omfattet af reglerne om fuld skattepligt, hvis betingelserne herfor ikke er opfyldt. Dette kan ofte få konsekvenser for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se SKM2002. 230. VLR, SKM2009. 482. VLR og SKM2013. 543. ØLR.

Absolutte grænser for opholdets længde

Skattepligten indtræder ikke ved et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Efter praksis anses et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, ikke for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Se skd. 1972.21.139.

Overstiger opholdets længde disse grænser, indtræder skattepligten på det tidspunkt, hvor personen tager ophold her. Se KSL § 7, stk. 1.

Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes rejsedage ("brudte døgn") som hele dage.

Ophold under de 3 måneder, eller 180 dage, udløser efter praksis ikke skattepligt for personer, medmindre de udøver erhvervmæssig aktiviteter her i landet. Se nedenfor.

Dette lægges til grund, hvor der er tale om personer, der anses for bosiddende i et andet land på grund af bopæl, familie, arbejde eller statsborgerskab. Her vil opholdene i Danmark naturligt have karakter af "ferie eller lignende". Se SKM2017. 121. BR, hvor retten bemærkede, at sagsøgeren ikke havde dokumenteret, at han havde bopæl i og var skattepligtig til Spanien eller noget andet land.

Bemærk

Skattepligten kan indtræde i særlige situationer, trods ophold under de nævnte grænser, nemlig når den pågældende ikke har bopæl i eller anden fast tilknytning til et andet land, og derfor opholder sig her i landet i det omfang den erhvervmæssige beskæftigelse (fx som pilot, sømand, sælger, kunstner mv.) levner praktisk mulighed for det. På den måde er der ikke tale om ferieophold eller lignende i Danmark.

Ægtefælle bosiddende i Danmark

Ægtefællerne skal hver især opfylde betingelserne for indtræden af skattepligt efter KSL § 7, stk. 1. Se SKM2012. 311. LSR, SKM2014. 750. SR og SKM2007. 353. SR.

Hvis personens ophold i Danmark ikke overstiger de 3 måneder/180 dage indtræder skattepligten heller ikke for den pågældende person, selvom boligen benyttes som helårsbeboelse for ægtefællen.

Hvis ægtefællerne har erhvervet bolig her i landet, og den ene ægtefælle tager ophold her og dermed bliver fuldt skattepligtig, fører det ikke i sig selv til, at skattepligten også indtræder for den anden ægtefælle.

Så længe den pågældende holder sig under grænsen for et ophold, der har karakter af "ferie eller lignende" indtræder skattepligten ikke.

Det kan heller ikke forudsættes, at opholdene kun kan anerkendes som feriemæssige, hvis der er tale om en midlertidig ordning.

Erhvervmæssig beskæftigelse

Der skal foretages en konkret vurdering af, om opholdet har det fornødne præg af ferie eller lignende.

Hvis personen varetager et indtægtsgivende erhverv under opholdet her i landet indtræder skattepligten som udgangspunkt, fordi et sådant ophold ikke er et "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende".

Det gælder uanset om den pågældende udøver sit erhverv som fx lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller bestyrelsesmedlem.

I praksis er skattepligten indtrådt ved:

- 4 ugers arbejde i sommerferieperioden hos en dansk arbejdsgiver. Se SKM2002. 252. LR.
- Første tjenesterejse i Danmark i forbindelse med en række planlagte/forventede tjenesterejser. Se SKM2006. 41. SR.
- Deltagelse i 4 årlige bestyrelsesmøder i et selskab. Se SKM2009. 813. LSR.
- Galleri fra sommerbolig. Se SKM2006. 212. SR.

- 80 årlige erhvervsbetingede overnatninger. Se TfS 1992, 198 LR.

Skattepligten indtræder på det tidspunkt, hvor den pågældende påbegynder sit arbejde. Se SKM2007. 353. SR og SKM2006. 41. SR.

Som udgangspunkt er enhver form for arbejde uforeneligt med "ferie eller lignende", men når arbejdet her i landet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsindtægtsgivende aktiviteter, medfører de ikke, at den fulde skattepligt indtræder, trods rådighed over en bolig her.

Eksempel

- En model udførte 7 dagslange fotosessions inden for en 12 måneders periode. Se SKM2012. 732. ØLR og Skatteministeriets kommentar SKM2013. 316. DEP.
- En operasangers afholdelse af et enkeltstående arrangement. Se TfS 1997, 590 LSR.
- 14 dages forberedelse af undervisning af undervisningsmateriale mv. til brug for undervisning i Schweiz. Se SKM2002. 252. LR.
- En musikers få koncerter og vedligeholdelse af musikalske færdigheder. Se SKM2014. 717. LSR.
- Udtagelse til landskampe og landsholdssamlinger. Se SKM2015. 61. SR.
- Medhjælp (ulønnet) på søns minkfarm i nogle uger om året. Se TfS 1990, 163 LSR.

Enkeltstående arbejde

Egentligt arbejde under opholdet accepteres kun i ganske begrænset omfang. Som følge af Østre Landsrets dom SKM2012. 732. ØLR accepteres det, at en person, der har bopæl her i landet, udfører egentligt arbejde her i landet i maksimalt 10 dage inden for en 12 måneders periode. Overstiger arbejdets omfang denne grænse, indtræder skattepligten som hovedregel.

Bemærk

Under helt særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført her i landet bevare deres enkeltstående karakter, selv om de tidsmæssigt udstrækker sig ud over 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Dette vil forudsætte, at vedkommende normalt ikke udfører arbejde her i landet, at det er ekstraordinært, at arbejdet er udført her i landet, og at arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark.

Eksempel

I SKM2002. 252. LR indtræder skattepligten ikke for en person, der anvender 14 dage af sin sommerferie til forberedelse af undervisningsmateriale mv. til brug for undervisning i Schweiz. Forberedelsen ansås at udgøre en så lille del af personens hovedbeskæftigelse, som var undervisning i Schweiz, at det ikke havde den fornødne karakter af regelmæssig, løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

Eksempel

I SKM2015. 61. SR påtænkte en person, der boede i x-land og spillede håndbold for en klub der, at blive medejer af en bolig i Danmark sammen med sin kæreste. Den fulde skattepligt ville ikke indtræde, hvis personen modtog landsholdspenge i forbindelse med landsholdssamlinger og landskampe her i landet. Da landsholdet stillede indkvartering til rådighed til rådighed for personen, ville denne ikke opholde sig i boligen i de perioder, hvor kampene og den tilknyttede træning ville finde sted. Under hensyn til de helt særlige omstændigheder havde de enkelte seancer på landsholdet karakter af enkeltstående arrangementer, selvom antallet af arbejdsdage således kunne overstige 10 dage. Der blev også henset til, at personen normalt udførte sit arbejde i udlandet, og at det i sin natur var ekstraordinært at blive udtaget til at spille og træne på landsholdet, og at landsholdet spillede sine kampe i både ind- og udland.

Længden af den enkelte arbejdsdag er uden betydning, når blot arbejdet har karakter af egentlig erhvervsudøvelse. En person kan fx ikke i samme periode arbejde 14 halve dage, uden at skattepligten indtræder.

Enkeltstående møder tæller for en arbejdsdag, uanset mødets varighed.

Skattepligten indtræder dog, hvis aktiviteterne over en længere periode er udtryk for et fast mønster. Det gælder fx, når arbejdet sker som led i en jævnlige tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende arbejdsmæssige aktiviteter i Danmark.

Egentlige hverv eller ansættelsesforhold, fx som bestyrelsesmedlem eller som ansat i udenlandsk virksomhed med danske kunder, hvor personen skal varetage kundekontakten med de danske kunder, indebærer et fast mønster, og kan ikke anses for et enkeltstående arbejde.

Se også SKM2009. 813. LSR, SKM2006. 41. SR og SKM2015. 656. SR.

I SKM2009. 813. LSR, ville en person under de konkrete omstændigheder blive anset for fuldt skattepligtig, hvis han lejede en lejlighed i Danmark og deltog i 4 bestyrelsesmøder i et selskab, som et af ham helejete holdingselskab var medejer af. Deltagelsen i bestyrelsesmøderne ansås for løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

I SKM2006. 41. SR blev en person, der havde bopæl til rådighed i Danmark, anset for fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han foretog sin første tjenesterejse til Danmark i forbindelse med en række planlagte/forventede tjenesterejser, idet han på dette tidspunkt havde taget ophold i Danmark.

Bemærk

Grænsen for egentligt arbejde på 10 dage inden for en 12 måneders periode gælder ikke, hvis den pågældende persons arbejde - i forhold til dennes øvrige arbejdssituation - specifikt eller i særlig grad retter sig mod Danmark.

Eksempel

En operasangerindes enkeltstående koncertarrangementer her i landet retter sig ikke specifikt mod Danmark, hvis den pågældende er fast engageret i et andet land eller i øvrigt har koncertarrangementer i mange lande.

Arbejdet skal direkte eller indirekte have økonomisk betydning for den pågældende. Hvis det pågældende arbejde er uegennyttigt, ulønnet eller på anden måde helt uden økonomisk betydning for den pågældende person, vil arbejdet ikke føre til indtræden af skattepligt efter KSL § 7, stk. 1.

Eksempel

Hvis den pågældende under sit ophold her i landet fx udfører ulønnet arbejde for en almen velgørende forening, fx deltager i en indsamling, vil dette ikke i sig selv føre til indtræden af skattepligt.

Se også

Se også TfS 1990, 163 LSR, hvor en far var ulønnet medhjælp på søns minkfarm i nogle uger om året.

Besvarelse af e-mails og lignende

Skattepligten indtræder ikke, hvis personen under sin ferie eller i forbindelse med weekender kun besvarer sporadiske telefonopkald, e-mails og SMS, der vedrører arbejde, hvis formålet med opholdet her i landet i øvrigt er ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn.

Omvendt må de arbejdsrelaterede aktiviteter ikke have karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtræder, hvis den pågældende indretter sig efter at skulle arbejde under længere ophold, fordi længden af opholdet sammenholdt med den arbejdsmæssige aktivitet fører til, at opholdet her i landet ikke længere kan anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Se SKM2015. 329. SR, SKM2015. 273. SR, SKM2015. 756. SR og SKM2017. 180. LSR.

Se også

Se også SKM2014. 158. LSR, hvor skattepligten ikke ville genindtræde for en person, der var flyttet til Kina, hvis den pågældende som direktionsmedlem og chief operating manager og general manager for et udenlandsk selskab deltog i bestyrelsesmøde i et dansk selskab af en dags varighed under sit ophold i Danmark.

Hvis opholdets længde overstiger, hvad der normalt anses for ferie, og den pågældende samtidig under sit ophold står til rådighed for sit arbejde, og som følge heraf udfører arbejdsrelaterede opgaver, kan opholdet ikke længere anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. De almindeligt gældende grænser for ophold her i landet gælder ikke, når den pågældende kombinerer opholdet med udøvelse af erhverv. Det gælder også, selvom arbejdet forsøges begrænset til det mest nødvendige.

Se også

Se også SKM2014. 717. LSR, hvor Skatteforvaltningen ikke havde godtgjort, at en musikers kortvarige ophold i Danmark ikke havde karakter af ferie eller lignende. Musikerens få koncerter mv. samt hans nødvendige vedligeholdelse af sine musikalske færdigheder under opholdet her i landet kunne ikke anses for regelmæssig varetagelse af løbende, indtægtsgivende arbejde.

Eksempel

Skatterådet fandt, at skattepligten indtrådte, selvom den pågældende i videst muligt omfang begrænsede sit arbejde under sit ophold her i landet. Det fremgik af sagen, at det væsentligste formål med opholdet i Danmark var ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn mv., men det kunne ikke afvises, at personen under sine ophold kunne blive nødt til at svare på telefoner, svare på e-mails mv.

Skatterådet kom frem til, at skattepligten ville indtræde, fordi den pågældende spurgte til en meget lang periode (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt). Kombinationen af opholdets længde og karakter førte til, at opholdet konkret ikke kunne anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets afgørelse. Se SKM2012. 311. LSR.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Uddrag af bekendtgørelse nr. 158 af 6. december 1996 vedr. overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår skatter i boer, af arv og af gave samt vedrørende bistand i skattesager.

Artikel 4

Skattemæssigt hjemsted

1. I denne overenskomst betyder udtrykket »en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat«
 - a) for så vidt angår indkomst- og formueskatter, en person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende

kriterium. Dette udtryk omfatter dog ikke en person, hvis skattepligt i denne stat er begrænset til indkomst fra kilder i denne stat eller der beroende formue;

- b) for så vidt angår skatter i boer, af arv eller af gave, en person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der med hensyn til et bo eller en gave på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende kriterium. Dette udtryk omfatter dog ikke en person, hvis bo eller hvis gave er skattepligtig i denne stat udelukkende på grund af formuegoder, som befinder sig der.

2. I tilfælde, hvor en fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 er hjemmehørende i begge de kontraherende stater, bestemmes hans status efter følgende regler:

- a) han skal anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed; hvis han har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser);
- b) hvis det ikke kan afgøres, i hvilken stat han har midtpunkt for sine livsinteresser, eller hvis han ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han sædvanligvis har ophold;
- c) hvis han sædvanligvis har ophold i begge stater, eller hvis han ikke har sådant ophold i nogen af dem, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger;
- d) hvis han er statsborger i begge stater, eller hvis han ikke er statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.

(...)

Forarbejder

Uddrag af forslag til lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland – L260 af 25. april 1996. Bemærkninger vedr. artikel 4.

Artikel 4. Skattemæssigt hjemsted

Bestemmelsen definerer begrebet »hjemmehørende«. Da beskatningsretten til de forskellige typer indkomst i kapitel II og III knyttes enten til den stat, hvor indkomstmodtageren er hjemmehørende (bopælsstaten) eller til den stat, hvorfra indkomsten stammer (kildestaten), er det af afgørende betydning, at det kan afgøres, i hvilken stat indkomstmodtageren er hjemmehørende, dvs. hans bopælsstat.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2 afsnit C. F. 8.2.2.4.1.2.

Dobbeltdomicil

En fysisk person kan godt være fuldt skattepligtig til, og dermed hjemmehørende, i to (eller flere) lande på én gang. Dette kaldes dobbeltdomicil. Modeloverenskomsten er imidlertid opbygget sådan, at kun ét af landene kan være bopælsland i overenskomstens forstand. Det andet land skal være kildeland i overenskomstens forstand. Se afsnit C. F. 8.2.2.4.1.1.

Hjemmehørende efter modeloverenskomsten

Modeloverenskomsten indeholder regler, der skal gøre det muligt at afgøre, hvor en fysisk person med dobbeltdomicil skal anses for hjemmehørende i overenskomstens forstand. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2.

Modeloverenskomstens regelsæt består af fire regler:

- Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed, og hvis der er fast bolig i begge lande, hvor den pågældende har stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (centrum for livsinteresser)
- Regel nr. 2: Sædvanligt ophold
- Regel nr. 3: Statsborgerskab
- Regel nr. 4: Gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder.

Reglerne anvendes sådan, at alle sager forsøges først afgjort efter regel nr. 1.

Hvis det ikke kan afgøres, hvor den pågældende er hjemmehørende ud fra fast bolig og centrum for livsinteresser (regel nr. 1), skal det vurderes, hvor den pågældende sædvanligvis opholder sig (regel nr. 2).

Kan det ikke ud fra dette afgøres, hvor den pågældende er hjemmehørende, træffes afgørelsen på baggrund af statsborgerskab (regel nr. 3).

Er den pågældende statsborger i begge eller ingen af de pågældende lande træffes afgørelsen efter gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder (regel nr. 4).

Se også

- C. F. 8.1.1 om begreberne kilde- og bopælsland
- C. F. 8.2.2.3 (artikel 3) om kompetente myndigheder.

Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed og centrum for livsinteresser

En fysisk person med dobbeltdomicil anses i modeloverenskomstens forstand for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun har en fast bolig til rådighed. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, 1. led.

En fysisk person med dobbeltdomicil, der har en fast bolig til rådighed i begge lande, anses i modeloverenskomstens forstand for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Dette kaldes også centrum for livsinteresser.

I den forbindelse lægges der vægt på:

- hvor personen har sin familie (og øvrige sociale tilknytning)
- hvor personen har sin politiske, kulturelle tilknytning eller andre aktiviteter
- hvor personen har sit forretningssted, det sted hvorfra personen administrere sine aktiviteter osv.

Omstændighederne skal bedømmes ud fra en helhed. Den omstændighed, at personen bibeholder sin bolig i det land, hvor han altid har boet, hvor han har arbejdet, og hvor han har sin familie og ejendele, kan sammen med andre elementer skabe en formodning for, at han har bevaret midtpunkt for sine livsinteresser i dette land.

Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, 2. led.

Eksempel 1

En skatteyder, der emigrerede fra Danmark til Storbritannien blev anset for at have bevaret bopælsmulighed i Danmark, hvorfor den fulde skattepligt ansås for opretholdt. Skatteyderen havde efter udrejsen udelukkende erhvervsmæssige interesser i Danmark. Efter en samlet bedømmelse af skatteydere tilknytning i begge lande blev denne efter den dansk/engelske DBO, artikel 4, stk. 2, litra a, anset for hjemmehørende her i landet, så beskatningsretten tilkom Danmark. Se TfS 1996, 51 HRD.

Eksempel 2

En person, der drev IT virksomhed, meldte i 1991 flytning til Belgien i forbindelse med indgåelse af en tidsbegrænset kontrakt med Kommissionen. Han boede frem til sommeren 1993 i to forskellige lejligheder i Belgien og derefter hos en ven og på et pensionat. Personens ægtefælle og parrets mindreårige barn blev boende i Danmark, men opholdt sig i Belgien i en periode på ca. et år fra 1992-1993, umiddelbart efter, at personen havde fået en blodprop i hjertet, og derefter var sygemeldt i en periode. IT-virksomheden blev fortsat drevet fra bopælen i Danmark, og indtægterne herfra oversteg gennem hele perioden indtægterne fra Kommissionen. Personen blev anset for at have de stærkeste personlige og økonomiske interesser i Danmark og var efter DBO'ens artikel 4, stk. 2, hjemmehørende i Danmark i den pågældende periode. Se SKM2007. 501. HR.

(...)

Regel nr. 2: Sædvanligt ophold

Hvis det ikke kan afgøres, i hvilket af de to lande personen har centrum for sine livsinteresser, anses han eller hun i overenskomstens forstand kun for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun sædvanligvis opholder sig. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b.

Bemærk

Denne regel gælder, hvis

- personen har en fast bolig til rådighed i begge lande, eller
- personen ikke har en fast bolig til rådighed i nogen af landene
- og det ikke kan afgøres, hvor personen har centrum for livsinteresser.

Længden af den periode der skal vurderes for at fastslå, hvor personen sædvanligvis opholder sig er ikke angivet i reglen. Vurderingen må dække en tilstrækkelig lang periode til, at det er muligt at bedømme opholdenes frekvens, varighed og regelmæssighed som del af personens fastlagte livsvaner, dvs. ophold der ikke blot er forbigående. Se punkt 19 og 19.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Eksempel

Hvis det ikke efter regel nr. 1 kan afgøres, hvor den pågældende skal anses for at høre hjemme i forhold til DBO'en, er det relevant at optælle opholdsdage over en længere periode, eventuelt antal overnatninger i de relevante lande. Hvis det ud fra dette opholdsmønster kan udledes, at den pågældende overvejende har ophold i det ene land, anses denne for hjemmehørende i det pågældende land. Se SKM2007. 135. ØLR.

Se også

Se også SKM2006. 41. SR.

Bemærk

Når det skal vurderes, om en person har sit sædvanlige ophold i én eller begge stater, er den relevante periode ikke altid den periode, hvor der er dobbeltdomicil, specielt ikke i tilfælde hvor perioden med dobbeltdomicil er meget kort. Se punkt 19.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

(...)

SKM2016. 496. SR

I denne sag talte Spørgers økonomiske interesser for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Italien, mens Spørgers personlige interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark.

Det kunne derfor ikke afgøres, i hvilken stat spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser. Spørger skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold. Efter det oplyste ville Spørger opholde sig hyppigere i Italien end i Danmark.

På den baggrund anså Skatterådet Spørger for skattemæssigt hjemmehørende i Italien efter den dansk/italienske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4.

SKM2018. 564. SR

I denne sag var situation den, at Spørger boede i Storbritannien, men arbejdede i Danmark som direktør. Han ville leje en lejlighed i Danmark og ville blive fuldt skattepligtig her til landet. Skatterådet fandt, at det ikke kunne afgøres, i hvilken af staterne Spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Skatterådet kunne således ikke bekræfte, at spørger under de beskrevne vilkår fortsat ville blive anset for at være hjemmehørende i Storbritannien på grund af midtpunktet for sine livsinteresser. Spørger skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold, hvilket var Storbritannien.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Uddrag af bekendtgørelse nr. 158 af 6. december 1996 vedr. overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår skatter i boer, af arv og af gave samt vedrørende bistand i skattesager.

Artikel 15

Personligt arbejde i tjenesteforhold

1. Såfremt bestemmelserne i artiklerne 16, 18, 19 og 20 ikke medfører andet, kan gage, løn og andet lignende vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold oppebåret af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført der, kan det vederlag, som oppebæres herfor, beskattes i denne anden stat.

2. Uanset bestemmelserne i stykke 1 kan vederlag, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer for personligt arbejde i tjenesteforhold, udført i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den førstnævnte stat, såfremt:

- a) arbejdet er udført i den anden stat i en periode eller i perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i det pågældende kalenderår, og
- b) vederlaget betales af en arbejdsgiver eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den anden stat, og
- c) vederlaget ikke udredes af et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i den anden stat.

3. Uanset de foranstående bestemmelser i denne artikel kan vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik eller om bord på en båd, der anvendes til transport af indre vandveje, beskattes i den kontraherende stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. I tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark,

modtager vederlag for personligt arbejde udført på et luftfartøj, drevet af Scandinavian Airlines System (SAS) i international trafik, kan et sådant vederlag kun beskattes i Danmark.

4. Bestemmelserne i stykke 2 skal ikke finde anvendelse for vederlag for arbejde inden for rammerne af professionel udlejning af arbejdskraft. I henhold til artikel 43 skal de kompetente myndigheder indgå de nødvendige aftaler for at undgå dobbelt påligning af kildeskatter og for at sikre begge kontraherende staters skattekrav.

Artikel 24

Undgåelse af dobbeltbeskatning

(...)

2. Dobbeltbeskatning skal undgås således i Danmark:

- a) Hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst eller ejer formue, som i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland, skal Danmark, såfremt bestemmelserne i litra f) ikke medfører andet, indrømme
- aa) fradrag i denne persons indkomstskat med et beløb svarende til den indkomstskat (herunder den del af eventuel erhvervsskat, som falder på indtægten), som er betalt i Forbundsrepublikken Tyskland;
- bb) fradrag i denne persons formueskat med et beløb svarende til den formueskat (herunder den del af eventuel erhvervsskat, som falder på formuen), som er betalt i Forbundsrepublikken Tyskland.
- b) Et sådant fradrag skal imidlertid ikke i noget tilfælde kunne overstige den del af indkomstskatten eller formueskatten, beregnet før sådant fradrag, der svarer til henholdsvis den indkomst eller den formue, som kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland.
- c) Såfremt bestemmelserne i litra d) ikke medfører andet, skal udbytte, udbetalt af et selskab, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, til et selskab, der er hjemmehørende i Danmark, og som direkte eller indirekte ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttebetalende selskab, være fritaget for dansk skat.
- d) Bestemmelserne i litra c) skal kun finde anvendelse i det omfang,
- aa) indkomsten, hvoraf udbytte er betalt, har været omfattet af den almindelige selskabsbeskatning i Forbundsrepublikken Tyskland, eller af en skat i Forbundsrepublikken Tyskland eller i en anden stat, som kan sammenlignes med dansk skat; eller
- bb) det, for så vidt angår udbytte, betalt af et selskab, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, drejer sig om udbytte, som vedrører aktier eller andre rettigheder i et selskab, der er hjemmehørende i en tredje stat, og som ville være fritaget for dansk skat, hvis disse aktier eller rettigheder var ejet direkte af det selskab, der er hjemmehørende i Danmark.
- e) For så vidt angår udbytte, betalt af et selskab, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, til et selskab, der er hjemmehørende i Danmark, og som ejer direkte eller indirekte mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttebetalende selskab, skal der, hvis udbytte ikke er fritaget for dansk skat i henhold til bestemmelserne i litra c), ved beregningen af fradrag tages hensyn til den tyske skat (herunder den del af erhvervsskatten, som falder på indtægten), som skal svares af det udbyttebetalende selskab af den fortjeneste, hvoraf udbytte er betalt.
- f) Hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst eller ejer formue, som i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst kun kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland, eller som i henhold til bestemmelsen i artikel 15, stykke 1 og 3, kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland, kan Danmark medregne denne indkomst eller formue i beskatningsgrundlaget, men skal indrømme fradrag i indkomstskatten eller formueskatten med den del af indkomstskatten eller formueskatten, som svarer til den indkomst, der hidrører fra, eller formue, der ejes i Forbundsrepublikken Tyskland.

- g) For indkomst, der kan beskattes i Tyskland i henhold til artikel 15, stykke 1 og 3, skal bestemmelserne i litra f) kun finde anvendelse i tilfælde, hvor der for de kompetente myndigheder i Danmark forelægges dokumentbevis for, at der er taget skridt til betaling af tysk skat på denne indkomst.

3. Ved anvendelsen af denne overenskomst skal fortjeneste eller indkomst for en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, anses for at hidrøre fra kilder i den anden kontraherende stat, hvis de er beskattet i den anden kontraherende stat i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst.

Uddrag af Lov nr. 861 af 30. november 1999.

§ 2

I lov nr. 492 af 12. juni 1996 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland foretages følgende ændringer:

1. I § 1, stk. 2, indsættes efter »artikel 49, stk. 2,«: », jf. dog § 1 a«.

2. Efter § 1 indsættes:

»§ 1 a. Artikel 24, stk. 2, litra a, i den i § 1, stk. 1, nævnte overenskomst finder anvendelse for indkomst, som omhandles i artikel 15, stk. 1 og 3, erhvervet af en person hjemmehørende i Danmark, jf. artikel 45, stk. 1, litra b.

Stk. 2. Artikel 24, stk. 2, litra f og g, finder anvendelse for indkomst, som omhandles i artikel 15, stk. 1 og 3, erhvervet af en person hjemmehørende i Danmark, hvis personen i medfør af reglerne i Rådets forordning (EØF) Nr.1408/71 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet, er omfattet af lovgivningen om social sikring i Tyskland i forbindelse med erhvervelsen af indkomsten og den pågældende betaler sociale bidrag i Tyskland.«

Forarbejder

Uddrag af forslag til lov om ændring af lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande og lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland (Lempelse for udenlandsk skat af lønindkomst) – L43 af 13. oktober 1999.

Almindelige bemærkninger

Formålet med lovforslaget er at ophæve utilsigtet skattemæssig favorisering af personer med bopæl i Danmark og arbejde i et af de andre nordiske lande eller Tyskland. Lovforslaget omfatter alene personer, der ikke efter Rådets forordning 1408/71 betaler sociale bidrag i det land, hvor de arbejder, fordi de er socialt sikret i Danmark og derfor slipper billigere end andre skatteydere i både Danmark og i det land, hvor de arbejder. Forskellen skyldes, at der ikke ved lempelsen for udenlandsk skat tages højde for at der ikke betales sociale bidrag i udlandet.

Princippet for lempelse for udenlandsk skat i forhold til de nordiske lande og Tyskland ændres således at lempelsen højst svarer til den faktisk betalte udenlandske skat, hvis de pågældende er socialt sikret i Danmark. Ændringen, der er forudset i overenskomsterne og sker ved en meddelelse til de andre lande, skal træde i stedet for det gældende princip, hvorefter den danske skat nedsættes uden hensyn til størrelsen af den udenlandske skat. Efter de gældende regler kan en skatteyder f.eks. ved arbejde i Sverige nøjes med 25 pct. i skat i stedet for en dansk marginalskat på 59 pct.

Da den samlede danske og udenlandske skat efter lovforslaget vil være den samme som ved arbejde i Danmark fjernes de skattemæssige incitament for lønmodtagere, der nemt kan flytte deres arbejdspladser uden at flytte bopæl, til at lade sig beskatte i Tyskland eller et af de andre nordiske lande i stedet for i Danmark.

Lovforslaget medfører ikke ændringer for grænsependlere, der alene har arbejde i Tyskland eller et af de andre nordiske lande, fordi grænsependlerne er socialt sikret i arbejdslandet.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2 afsnit .

Lempelse af skat på lønindkomst efter artikel 15

Danmark er efter DBO'en forpligtet til at give exemptionlempelse på løn, der er omfattet af artikel 15, stk. 1 og 3. Se artikel 24, stk. 2, litra f. Danmark har med hjemmel i artikel 45, stk. 1, litra b, skiftet lempelsesprincip, således at der som udgangspunkt der kun gives creditlempelse på sådanne indkomster. Se lov nr. 861 af 30. november 1999.

Reglen om exemptionslempelse gælder dog stadig for personer, der er hjemmehørende i Danmark, og som erhverver indkomst, der er omfattet af artikel 15, stk. 1 og 3, når modtageren af indkomsten efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af lovgivningen om social sikring i Tyskland og har betalt sociale bidrag til Tyskland i forbindelse med erhvervelse af indkomsten. Se lov nr. 861 af 30. november 1999.

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 3 vedr. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 15.

Forarbejder

Uddrag af forslag til lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland – L260 af 25. april 1996. Bemærkninger vedr. artikel 15.

Artikel 15. Personligt arbejde i tjenesteforhold

Bestemmelsen følger OECD-modellen. Hvis en person fra den ene stat (bopælsstaten) udfører lønarbejde i den anden stat (arbejdsstaten), kan arbejdsstaten beskatte lønnen.

Stk. 2 medfører, at lønnen kun kan beskattes i arbejdstagerens bopælsstat (således at arbejdsstaten ikke kan beskatte), hvis arbejdstageren opholder sig i arbejdsstaten i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i det pågældende kalenderår, og lønnen betales af en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i arbejdsstaten, og lønnen ikke udredes af et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i arbejdsstaten.

Løn for arbejde ombord på et skib eller et luftfartøj i international trafik kan beskattes i det land, hvor arbejdsgiveren er hjemmehørende, jf. stk. 3.

I stk. 4 er det aftalt, at de begrænsninger, som stk. 2 lægger på arbejdsstatens beskatningsret, ikke gælder for løn for arbejde som led i arbejdsudleje. I disse tilfælde skal de kompetente myndigheder indgå de nødvendige aftaler både for at undgå dobbeltbeskatning og sikre beskatning, jf. artikel 43.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret.

Ved anvendelsen af 183-dages-reglen medregnes alene arbejdsdage. Se artikel 15, stk. 2, litra a.

Se modsat **SKM2001. 26. LSR**, hvor Landsskatteretten medregnede både arbejds og opholdsdage i forbindelse med opgørelsen af de 183 dage under opholdet i Tyskland.

Skattestyrelsen er imidlertid bundet af, at skulle følge bestemmelsen i den dansk/tyske DBO, artikel 15, litra a.

Det fremgår af en brevveksling fra 2013 mellem Skatteministeriet og Bundesministerium der Finanzen, at der mellem landene er enighed om forståelsen af, hvordan antallet af de 183 dage skal opgøres efter artikel 15, stk. 2. Bestemmelsen skal forstås på den måde, at ankomstdage og rejsedage, weekends, helligdage mv. kun skal medregnes i det omfang, at der er udført arbejde på disse dage.

Eksempel

Hvis en ansat ankommer til Tyskland om morgenen og starter med at arbejde om eftermiddagen, skal den pågældende dag medregnes ved opgørelsen af de 183-dage.

Spørgsmål 5

Lovgrundlag

Uddrag af skatteforvaltningsloven - LBK nr. 678 af 31. maj 2018

Bindende svar

§ 21. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Stk. 2. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for andre end spørgeren af en disposition, som spørgeren påtænker at foretage, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3.

Stk. 3. Bindende svar gives ikke på spørgsmål om den skattemæssige virkning af toldlovgivningen. Bindende svar gives heller ikke på spørgsmål om bevillinger eller dispensationer vedrørende påtænkte dispositioner.

Stk. 4. Told- og skatteforvaltningen skal forelægge en anmodning om et bindende svar for Skatterådet til afgørelse, jf. § 2, stk. 2, hvis

- 1) svaret vil kunne få konsekvenser for et større antal skattepligtige,
- 2) svaret vedrører større økonomiske værdier,

- 3) svaret angår fortolkning af væsentlig betydning for lovgivningen,
- 4) der ved besvarelsen skal tages stilling til et EU-retligt spørgsmål af væsentlig rækkevidde eller
- 5) sagen i øvrigt har påkaldt sig eller skønnes at ville påkalde sig større offentlig interesse.

Stk. 5. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om registrering af et køretøj. Stk. 1-4 finder tilsvarende anvendelse.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit A. A. 3.2

Særligt om bevillinger, ansøgninger og dispensationer

Der gives ikke bindende svar om bevillinger, ansøgninger eller dispensationer vedrørende påtænkte dispositioner, jf. SFL § 21, stk. 3.

(...)

Eksempel

Registreringsafgiftsloven

– § 2 og § 3, stk. 1-3 - afgiftsfritagelse efter disse bestemmelser meddeles efter ansøgning.

(...)

Spørgsmål 6

Lovgrundlag

Uddrag af kildeskatteloven – LBK af nr. 117 af 29. januar 2016

§ 1. Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

(...)

Stk. 2. En person, der anses for hjemmehørende i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan kun fratække udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter overenskomsten kan beskatte, jf. dog afsnit I A og pensionsbeskatningslovens § 49.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. A. 7.4

Regel

Som udgangspunkt er der ikke fradrag for udgifter til kost og logi, fordi det er typiske private udgifter, der er indkomstopgørelsen uvedkommende. Fradragsretten for merudgifter til dobbelt husførelse er derfor ikke en nødvendig følge af reglerne i SL § 6, litra a og LL § 9, stk. 1.

Alligevel kan merudgifter til kost og logi i visse tilfælde have en så direkte forbindelse til indkomsterhvervelsen, at de er fradragsberettigede som driftsomkostninger efter SL § 6, litra a, og LL § 9, stk. 1.

Der er derfor fradrag for merudgifter til kost og logi, når der midlertidigt bliver opretholdt dobbelt husførelse på grund af erhvervsmæssige forhold. Det er dog en forudsætning, at afstanden mellem

boligerne gør, at det ikke er muligt at rejse frem og tilbage dagligt. Der er ikke fradrag for en længere periode end 2 år, medmindre der er særlige omstændigheder.

Hvis lønmodtageren får stillet fri kost og/eller logi til rådighed eller modtager skattefri godtgørelse eller foretager fradrag efter LL § 9 A i forbindelse med en rejse, så kan han eller hun ikke samtidigt fratække merudgifterne efter reglerne om dobbelt husførelse.

Betingelser for fradrag for dobbelt husførelse

Betingelse om erhvervmæssig årsag

Det er en betingelse for fradrag for dobbelt husførelse, at opretholdelsen af den dobbelte husførelse er begrundet i erhvervmæssige årsager.

Der er derfor ikke fradrag, hvis adskillelsen er begrundet i andet end rent erhvervmæssige årsager.

Er årsagen til adskillelsen fx hensynet til børnenes skolegang, ægtefællernes personlige forhold eller lignende, er der ikke fradrag for udgifter ved dobbelt husførelse. Se TfS 1993, 194 ØLD og TfS 1985, 483 LSR.

Det skal være lønmodtagerens erhvervmæssige forhold og ikke en eventuel ægtefælles eller samlevers forhold, der skal være årsag til den dobbelte husførelse. Se TfS 1999, 420 HRD. En ægtefælle eller samlever kan derfor heller ikke få fradrag for dobbelt husførelse pga. den anden ægtefælles eller samlevers erhvervmæssige forhold. Se TfS 1996,84 ØLD.

Opretholdelsen af dobbelt husførelse skal knytte sig til et arbejdssted. Normalt er der derfor ikke fradrag for dobbelt husførelse i forbindelse med grunduddannelser eller kompetencegivende uddannelser. Se dog SKM2002. 500. LSR og TfS 1987,225 LSR. Uddannelsessteder bliver normalt ikke anset for arbejdssteder og den dobbelte husførelse bliver derfor ikke opretholdt af erhvervmæssige årsager. Se afsnit C. A. 4.3.3.1.2 om tilsvarende praksis for befodringsfradrag.

(...)

Betingelse om midlertidighed

Det er en betingelse for fradrag for dobbelt husførelse, at den dobbelte husførelse er midlertidig.

Om den dobbelte husførelse er midlertidig, bliver bedømt i forhold til det arbejde, som husførelsen knytter sig til. For at ansættelsesforholdet bliver anset for midlertidigt, skal midlertidigheden være aftalt eller stå klart allerede ved ansættelsesforholdets begyndelse. Lønmodtagerens subjektive indstilling til stillingens varighed bliver ikke tillagt vægt. Se SKM2003. 386. HR.

Er arbejdet permanent, er den dobbelte husførelse ikke midlertidig, og den dobbelte husførelse bliver derfor anset for at være begrundet i private - og ikke erhvervmæssige - årsager. Er der tale om en fast stilling, er midlertidighedsbetingelsen normalt ikke opfyldt. Se TfS 1999, 922 ØLD. Er der tale om en fast stilling med en fastsat prøvetid, er betingelsen om midlertidighed opfyldt, indtil prøvetiden udløber. Se TfS 1996, 84 VLD. Dette gælder dog kun, hvis der er tale om en reel prøvetid, hvor stillingen bliver en fast stilling efter prøvetidens udløb. Se TfS 1996, 538 LSR.

(...)

Efter praksis bliver betingelsen om midlertidighed administreret sådan, at der ikke bliver givet fradrag for dobbelt husførelse udover 2 år, medmindre der er særlige omstændigheder. Se TfS 1995, 194 HRD og TfS 1998, 516 ØLD. Den tidsmæssige begrænsning er fastsat, fordi der ellers via fradrag for dobbelt

husførelse ville være mulighed for mere permanent at få fradrag for udgifter, der normalt ikke er fradragsberettigede. Ved adskillelse ud over 2 år er der desuden en formodning for, at det ikke alene er erhvervsmæssige forhold, men også private forhold, der er årsagen til den dobbelte husførelse. Se TfS 1985, 180 DEP.

Betingelse om afstand

Det er en betingelse for fradrag for dobbelt husførelse, at afstanden mellem ægtefællernes/samlevernes/den enlige forsørger og børnenes boliger er så stor, at det ikke er muligt for lønmodtageren at rejse frem og tilbage dagligt.

Bedømmelsen sker på baggrund af en konkret vurdering af arbejdstiden, afstanden og transporttiden for strækningen mv. Se SKM2009. 467. VLR. I LL § 9 A er der en tilsvarende afstandsbetingelse i forhold til selvvalgte rejser. Se afsnit C. A. 7.1.2 om betingelsen om afstand i LL § 9 A. Der er dog den forskel, at afstandsbetingelsen vedrørende dobbelt husførelse vurderes i forhold til afstanden mellem boligerne, mens afstandsbetingelsen vedrørende LL § 9 A vurderes i forhold til afstanden mellem den sædvanlige bopæl og det midlertidige arbejdssted.

Betingelse om merudgifter

Det er en betingelse for fradrag for dobbelt husførelse, at den dobbelte husførelse medfører merudgifter. Hvis lønmodtageren får stillet fri kost og/eller logi til rådighed eller modtager skattefri godtgørelse eller foretager fradrag efter LL § 9 A i forbindelse med et ophold, så kan lønmodtageren ikke samtidigt fratække merudgifterne efter reglerne om dobbelt husførelse.

Personer, der kan få fradrag for dobbelt husførelse

De personer, som kan få fradrag for dobbelt husførelse, er

- gifte personer
- ugifte samlevende, herunder samlevende af samme køn
- enlige forsørgere, der ved indkomstårets begyndelse har børn under 18 år.

(...)

Spørgsmål 7

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 6 vedr. kildeskattelovens § 1, stk. 2.

Uddrag af ligningsloven – LBK nr. 1162 af 1. september 2016

§ 9 C. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrag for befordring frem og tilbage mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads foretages med et beløb, som beregnes på grundlag af den normale transportvej ved bilkørsel efter en kilometertakst, der fastsættes af Skatterådet. Ved fastsættelsen af denne takst lægges udgiften til befordring med bil til grund.

Stk. 2. Fradrag kan dog kun foretages for den del af befordringen pr. arbejdsdag, der overstiger 24 kilometer.

(...)

Praksis

Regel

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan der foretages fradrag for befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads. Se LL § 9C, stk. 1.

Afgrænsning, sædvanlig bopæl

Der er kun én bopæl, der i forhold til bestemmelsen kan kvalificeres som "sædvanlig bopæl". Begrebet skal derfor ses i modsætning til andre opholdssteder. Hvis der er tvivl, skal den sædvanlige bopæl fastlægges ud fra en vurdering af, hvor personen har centrum for sine livsinteresser. Fastsættelsen kan ikke ske ud fra et enkelt kriterium.

I vurderingen indgår forhold som:

- personlig tilknytning
- social tilknytning
- familiemæssig tilknytning
- boligmæssig tilknytning
- opholdenes hyppighed
- tilmelding til folkeregisteret.

Sædvanlig bopæl skal forstås på samme måde i forhold til bestemmelserne i LL § 9 B og § 9 C.

Praksis

Begrebet er fastlagt gennem en lang og betydelig praksis. Højesteret har i flere tilfælde truffet afgørelser til fastlæggelse af begrebets udstrækning og de momenter, der kan inddrages i vurderingen. I en konkret sag blev der ved afgørelsen af, hvor skatteyderen havde sædvanlig bopæl, udover den formelle registrering i folkeregistret lagt vægt på det erhvervmæssige tilhørsforhold til Danmark, uanset skatteyder var indtrådt i et lejemål og et telefonabonnement sammen med en samleverske i Nordtyskland. Se TfS 1999, 420 HRD.