

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9990 af 17/11/2020 (Gældende)

Dobbeltdomicil - skattemæssigt hjemmehørende - Tyskland

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0740881

Dobbeltdomicil - skattemæssigt hjemmehørende - Tyskland

Spørger er tysk statsborger og har bolig i Tyskland, men har desuden erhvervet en helårsbolig i Danmark, som ægtefællen og børnene er flyttet ind i. Spørger har det meste af sin arbejdstid i Tyskland, mens han i weekender opholder sig i Danmark med familien. Skatterådet bekræfter, at Spørger efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra c, er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland henset til, at Spørger har tysk statsborgerskab.

Skatterådsmøde 17. november 2020 - SKM2020. 480. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland under de nedenfor beskrevne omstændigheder?

Svar:

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er tysk statsborger. Han er født i Tyskland, hvor han også har boet sammen med sin ægtefælle og deres fælles børn. Spørger er således fuldt skattepligtig i Tyskland efter intern tysk lovgivning. Spørgers erhvervsmæssige tilknytning til Tyskland består i hans rolle som ansvarlig partner - svarende til en CEO - i familievirksomheden/-koncernen H1 med bl.a. selskaberne H2 og H3, H4, der producerer materiale til byggeindustrien. Spørger har et globalt ansvarsområde i virksomheden.

H1-koncernen har flere end 200 selskaber i mere end 80 lande.

Spørger har tidligere (før Spørger fik børn) været bosat i Danmark i perioden 2004-2010. Spørger har forud for og efter opholdet i Danmark boet i Tyskland.

Spørger og hans familie har fortsat deres bolig i Tyskland, men Spørger og hans ægtefælle erhvervede desuden i 2019 en helårsbolig i Danmark, som ægtefælle og børn er flyttet ind i. Spørgers børn havde ikke tidligere boet i Danmark, og tilflytningen skete bl.a. på baggrund af, at Spørgers kone er dansk, og dermed som led i et ønske om, at børnene skal lære dansk ved at gå i en dansk børnehave og dansk skole. Det er tidligere blevet bekræftet af Skattestyrelsen, at Spørgers fulde skattepligt til Danmark ikke ville indtræde baseret på det dengang angivne opholdsmønster. Da Spørger forventer fremover at opholde sig mere i Danmark, end hvad der tidligere var tilfældet, skal det ved besvarelsen af nærværende anmodning om bindende svar lægges til grund, at den fulde skattepligt til Danmark vil indtræde for Spørger.

Det ønskes således bekræftet, at Spørger vil være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. nedenfor.

Spørgers familie er fortsat bosiddende i Danmark. Hensigten med opholdet er imidlertid ikke en permanent tilflytning til Danmark. Perioden med bopæl i Danmark forventes at vare nogle år - dog maksimalt 7 år. Formålet med opholdet i Danmark er at introducere Spørgers børn til dansk kultur og det danske sprog, da Spørgers hustru er fra Danmark. Spørger vil dog generelt set fortsat opholde sig i Tyskland og i tredjelande i hverdagene. Spørger har det meste af sin arbejdstid i Tyskland, men med en hel del rejser til USA og andre tredjelande.

Fortsat erhvervsmæssig og økonomisk tilknytning til Tyskland samt bolig i Tyskland

Da ledelsen for H1-koncernen udøves fra Tyskland, er det nødvendigt for Spørger fortsat at have sin daglige base i Tyskland. Spørger og hans familie har beholdt deres bolig i Tyskland, og Spørger kan anses for at bo og opholde sig i såvel Tyskland som Danmark. Spørger har fortsat bil i Tyskland, tysk mobilabonnement og sin tyske ansættelseskontrakt. Spørger er ligeledes formand for en rådgivende bestyrelse for en akademisk institution i Berlin og en del af ledelsens sæde i et rådgivningsråd for en tysk fond. Spørger opretholder således sin sædvanlige dagligdag og tilknytning til Tyskland, som er opbygget, siden han blev født, og er også fortsat med dette, efter at familien er flyttet til Danmark.

Uanset at familien er flyttet til Danmark, således at børnene kunne påbegynde deres danske skolegang og lære dansk, vil Spørger forblive bosat i Tyskland, hvor Spørger vil opholde sig i hverdagene og udføre sit indtægtsgivende erhverv. Spørger vil desuden som hidtil også foretage erhvervsrejser til andre lande som led i sin stilling i det tyske selskab.

Det er yderligere oplyst, at Spørger ikke har nogen rolle i forhold til hverken selskabet H5 eller selskabet H6, som begge er beliggende i Danmark.

Spørgers ophold på ferie og lignende i Danmark

Spørger vil ikke foretage arbejdsrelaterede ture til Danmark, da Spørgers arbejde ikke har geografisk eller kommerciel tilknytning til Danmark. Spørger vil indrette sit arbejdsliv således, at arbejdsopgaver ikke udføres, når Spørger er på ferie og weekend i Danmark, da Spørger af princip ikke vil arbejde i weekenderne.

Hovedformålet med Spørgers ophold i Danmark er samvær med ægtefælle og børn i weekender og i ferier, da Spørger ikke har nogen erhvervsmæssig tilknytning til Danmark. Spørger vil således heller ikke rejse til Danmark for at udføre planlagt arbejde her i landet.

Spørger vil i en almindelig arbejdsuge primært opholde sig i Tyskland eller i tredjelande i løbet af ugen og i Danmark i løbet af weekenden. Spørger vil typisk rejse ud mandag morgen og komme hjem fredag eftermiddag. Spørger estimerer, at han ca. fire gange i løbet af en 12-måneders periode vil komme hjem til Danmark torsdag aften og holde fri om fredagen.

Spørger holder jul og vinterferie uden for Danmark. Ud over at Spørger besøger familien i Danmark i nogle weekender og ferier, vil Spørgers familie ligeledes besøge Spørger i Tyskland. Foruden ferier i Tyskland vil familien også afholde ferier uden for Danmark og Tyskland, fx i feriehuset i Østrig.

Spørger har oplyst, at han i den kommende 12-måneders periode forventer at opholde sig ca. 140 dage i Danmark, ca. 121 dage i Tyskland og ca. 103 dage i tredjelande. Da rejsedage i opgørelsen beregnes som halve dage, vil opholdet i Danmark dog sandsynligvis overskride de 180 dage, der vil medføre en fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 7, stk. 1, idet brudte døgn efter bestemmelsen beregnes som hele dage.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med "ja".

Det skal ved besvarelsen af spørgsmålet lægges til grund, at Spørger anses for fuldt skattepligtig til såvel Tyskland som Danmark.

I henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland ("DBO'en") artikel 4, stk. 2, skal en fysisk persons skattemæssige hjemsted bestemmes efter følgende regler:

- a) han skal anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har fast bolig til sin rådighed; hvis han har 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.

Af Den juridiske vejledning ("DJV") afsnit C. F. 8.2.2.4.1.2 fremgår, at "[e]n fysisk person med dobbelt-domicil, 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 hvor personen administrerer 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 livsinteresse i dette land."

Som oplyst om sagens faktiske forhold er Spørger født i Tyskland og har boet der i perioden 1974-2004. I perioden 2004-2010 har Spørger boet i Danmark. Siden 2010 har Spørger boet i Tyskland. Siden 2019, hvor Spørger sammen med sin ægtefælle erhvervede en bolig i Danmark, har Spørger haft bolig til rådighed i såvel Tyskland som Danmark.

PERSONLIGE OG ØKONOMISKE FORBINDELSER

Det er vores opfattelse, at Spørger har sine primære personlige forbindelser i Danmark, da det er her, hans ægtefælle og børn for nuværende opholder sig. Hensigten med opholdet er dog ikke at bosætte sig permanent i Danmark, men på sigt at flytte tilbage til Tyskland efter en årrække i Danmark. Spørgers personlige forbindelser i Tyskland udmønter sig i hans langvarige bopælsmæssige tilknytning, hvilket også indebærer, at det er her, hans øvrige sociale netværk m.v. befinder sig.

Det er vores opfattelse, at Spørger har sine primære økonomiske forbindelser i Tyskland.

Spørger har erhvervet en ejendom i Danmark. Ejendommen er erhvervet med det formål, at familien kan opholde sig i Danmark, således at børnene kan stifte bekendtskab med dansk kultur, herunder dansk skolegang. Spørger vil i kraft af sin position som ansvarshavende partner i familievirksomheden/-koncernen kunne komme til sporadisk at udføre arbejde i Danmark, men arbejdet retter sig mod Spørgers aktiviteter i Tyskland, og således ikke mod Danmark.

I Tyskland fungerer Spørger som ansvarshavende partner - svarende til en CEO - i familievirksomheden/-koncernen. Ud over denne ansættelse er Spørger også formand for en rådgivende bestyrelse for en akademisk institution i Berlin, samtidig med at han er en del af ledelsen i et rådgivningsråd for en tysk fond.

Spørger har fortsat bopæl i familiens bolig i Tyskland, ligesom Spørger også har sin tyske bil, sin tyske bankkonto og et tysk mobilabonnement.

Spørgers økonomiske forbindelse til Danmark er mere eller mindre begrænset til hans ejerskab over ejendommen, der efter det oplyste udgør mindre end en procent af Spørgers samlede formue, som primært er i Tyskland.

I SKM2016. 382. SR blev spørgeren anset for skattemæssigt hjemmehørende i USA i henhold til artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA. Spørgeren i sagen havde været bosat i USA siden 1976. Spørgeren var derudover medindehaver af en virksomhed med hovedkontor i USA. Spørgeren blev anset for fuld skattepligtig til Danmark, i forbindelse med at han erhvervede en lejlighed i Danmark, da spørgerens øvrige familie og mange venner boede i det område, hvor lejligheden var beliggende. Den væsentligste forskel mellem nærværende sag og SKM2016. 382. SR er, at spørgeren i den refererede sag ikke havde ægtefælle og børn i Danmark, men havde en veninde, som han boede med i weekender, samt to børn og tre børnebørn i USA. Spørgerens personlige forbindelser til Danmark var således ikke lige så udtalte som Spørgers i nærværende sag.

Ovenstående forhold sammenholdt med formodningen om, at en fysisk person bibeholder sit centrum for livsinteresser i det land, hvor han altid har boet, hvor han har arbejdet, og hvor han har sine ejendele (dog - i Spørgers tilfælde - ikke sin familie), bør efter vores opfattelse føre til, at Spørger efter en samlet vurdering skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. DBO's artikel 4, stk. 2, litra a.

Såfremt Skattestyrelsen mener, at det ikke kan afgøres, hvor Spørger har midtpunktet for sine livsinteresser, og at Skattestyrelsen således ikke er enig i, at Spørgers skattemæssige hjemsted kan bestemmes efter DBO's artikel 4, stk. 2, litra a, skal det i første omgang vurderes, om det skattemæssige hjemsted i stedet kan vurderes efter litra b.

Efter DBO's artikel 4, stk. 2, litra b, bestemmes en fysisk persons skattemæssige hjemsted efter, hvor han sædvanligvis har ophold.

Det fremgår af DJV afsnit C. F. 8.2.2.4.1.2, at "[l]ængden af den periode der skal vurderes for at fastslå, hvor personen sædvanligvis opholder sig [...] 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."

Fra det tidspunkt, hvor Spørger erhvervede sig en bolig i Danmark - hvilket også kan siges at være det tidspunkt, fra hvornår Spørger har haft et mere tilbagevendende ophold i Danmark - har Spørgers ophold i Danmark henholdsvis Tyskland været relativt jævnbrydte. Det samme forventes at være tilfældet for 2020, hvor Spørger forventer at ville have i omegnen af 140 dage i Danmark over for omtrent 120 dage i Tyskland.

I SKM2019. 454. SR vurderede Skatterådet, at det ikke var muligt at fastlægge, hvorvidt spørgeren samlet ville opholde sig de fleste dage i Danmark eller i Holland, da dette ville afhænge primært af omfanget af arbejdsrelaterede rejser til øvrige lande. Dog vurderede Skatterådet, at fordelingen af dage mellem Danmark og Holland efter det oplyste ville være relativt jævnbrydt, idet differencen næppe ville være mere end 20-30 dage på årsbasis. Derfor vurderede Skatterådet, at anvendelsen af DBO's artikel 4, stk. 2, litra b, ikke - baseret på det oplyste om spørgerens opholdsmønster - kunne føre til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis (dvs. i overvejende grad) opholdt sig i det ene land frem for det andet.

Da differencen mellem Spørgers ophold i Danmark henholdsvis Tyskland er sammenlignelig med spørgerens opholdsmønster i det ovenfor refererede bindende svar fra Skatterådet, er det vores opfattelse, at Spørgers skattemæssige hjemsted ikke vil kunne afgøres efter DBO'ens artikel 4, stk. 2, litra b, hvorfor det i stedet skal forsøges afgjort efter litra c.

Efter DBO'ens artikel 4, stk. 2, litra c, skal Spørger anses for skattemæssigt hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger. Da Spørger er tysk statsborger, skal han således anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. DBO'ens artikel 4, stk. 2, litra c.

Repræsentantens høringsvar af 13. oktober 2020

Om end vi kan se, at jeres indstilling til Skatterådet er i overensstemmelse med vores opfattelse af, hvor Spørger skal anses for at have sit skattemæssige hjemsted, har vi alligevel nogle få bemærkninger til sagsfremstillingen og begrundelsen for indstillingen, jf. nedenfor.

Vi vil derudover bede jer om at være opmærksomme på, at Spørger - som det også fremgår under faktumafsnittet - opretholder sin sædvanlige dagligdag og tilknytning til Tyskland, som er opbygget, siden han blev født - også efter familiens flytning til Danmark. Dette er i vores optik også at anse som personlige interesser. Vi er derfor ikke helt enige i, at Spørger ikke har personlige interesser i Tyskland efter familiens flytning til Danmark.

Endelig vil vi fremhæve, at om end vi er enige i, at en tysk bankkonto ikke er noget tungtvejende argument for en persons økonomiske tilknytning til et specifikt land, så synes vi, at bankkontoen får relativt meget opmærksomhed i begrundelsen, når der henses til, at vi har angivet bankkontoen sammen med at række af omstændigheder, jf. følgende afsnit: "Spørger har fortsat bopæl i familiens bolig i Tyskland, ligesom Spørger også har sin tyske bil, sin tyske bankkonto og et tysk mobilabonnement".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører en fortolkning af artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. 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, stk. 2, litra d, de kompetente myndigheder i henholdsvis Danmark og Tyskland, der skal forhandle herom.

Vurderingen af skattemæssigt hjemsted efter artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland forudsætter i henhold til artiklens stk. 1, litra a, at Spørger er fuldt skattepligtig til både Danmark og Tyskland efter begge landes interne regler.

Spørger og hans familie har efter det oplyste fortsat bolig i Tyskland, og det lægges til grund, at Spørger er fuldt skattepligtig til Tyskland efter tyske regler herom. Dertil må det lægges til grund, som anført af Spørger, at Spørger ved erhvervelse af fast bolig i Danmark og efterfølgende ophold her i landet vil blive fuldt skattepligtig til Danmark ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og § 7, stk. 1.

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,

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

Der er tale om en prioriteret orden.

Da Spørger er fuldt skattepligtig i begge stater og har fast bolig til rådighed i begge stater, skal Spørger anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser).

Artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland fortolkes i overensstemmelse med OECD-modellen.

Det følger af kommentarerne til OECD-modellen, artikel 4, at når en fysisk person har fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to kontraherende 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.

Hvad angår Spørgers personlige interesser vil Spørgers ægtefælle og børn - efter det af Spørger oplyste - blive bosiddende i Danmark i maksimalt 7 år, i tilknytning til ægteparrets erhvervelse af helårsbolig her i landet. Erhvervelsen af bolig og familiens tilknytning til Danmark sker efter en række år med bopæl i Tyskland. Tilflytningen til Danmark skyldes, at Spørgers ægtefælle er dansk og dermed ønsker, at børnene introduceres til den danske kultur og det danske sprog. Spørger vil derefter ikke have personlige interesser i Tyskland.

Skattestyrelsen finder på denne baggrund, at Spørger har de væsentligste personlige forbindelser til Danmark.

For så vidt angår de økonomiske interesser har Spørger hovedsageligt disse interesser i Tyskland, idet det er her Spørger arbejder som ansvarlig partner i sin familiekoncern og her han har sin løbende udførelse af sit indtægtsindgivende erhverv. Denne base for interesser fortsætter efter, at Spørger og ægtefælle har erhvervet bolig i Danmark og ægtefællen og børnene er flyttet hertil.

Spørger har oplyst, at han har bankkonto i Tyskland. Eksistensen af en bankkonto i et land er dog i sig selv ikke et afgørende element, idet det ikke uden videre kan tages som et udtryk for en længerevarende og dermed væsentlig tilknytning til det pågældende land. Bankkonti er således af mindre betydning sammenlignet med den økonomiske forbindelse, der består i kraft af Spørgers stilling og centrale rolle i familievirksomheden i Tyskland.

Heroverfor lægges det til grund, som oplyst, at Spørger ikke har indtægter fra Danmark.

Skattestyrelsen finder på denne baggrund, at Spørger har de væsentligste økonomiske forbindelser til Tyskland.

Skattestyrelsen finder således, at Spørgeren har sine væsentligste personlige forbindelser til Danmark, og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Tyskland. Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at det i denne sag ikke kan afgøres, i hvilken stat Spørgeren har midtpunkt for sine livsinteresser.

Der kan henvises til SKM2016. 496. SR, som minder meget om foreliggende sag. Spørger havde dobbeltdomicil på baggrund af bolig i både Danmark og Italien. Dertil kom, at ægtefælle og børn boede i Danmark for, at børnene kunne opleve den danske kultur folkeskole mv., mens Spørgers arbejdede i en

familiekoncern blev udført og den tilhørende indkomst i det væsentligste blev skabt i Italien. Spørgeren havde således væsentligste personlige forbindelser til Danmark og væsentlige økonomiske forbindelser til Italien. Skatterådet kunne derfor ikke afgøre, hvor spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser, hvorfor sagen måtte afgøres efter opholdskriteriet.

Spørger har henvist til afgørelsen SKM2016. 382. SR, hvor skatteyderen havde både sine væsentligste økonomiske og personlige interesser i det andet land (USA). I nærværende sag har spørger de væsentligste økonomiske interesser i Tyskland og de væsentligste personlige interesser i Danmark. Der er således væsentlige forskelle på omstændighederne i de to sager.

Det skal herefter vurderes, om det skattemæssige hjemsted kan afgøres baseret på, hvor Spørgeren sædvanligvis opholder sig, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland artikel 4, stk. 2, litra b.

Det er oplyst, at Spørger i den kommende 12-måneders periode forventer at opholde sig ca. 140 dage i Danmark, ca. 121 dage i Tyskland og ca. 103 dage i tredjelande. Fordelingen af dage mellem Danmark og Tyskland vil efter det oplyste være relativt jævnbyrdigt, idet differencen næppe vil være mere end 20-30 dage på årsbasis.

I den forbindelse har spørger henvist til SKM2019. 454. SR, som omhandler et lignende opholdsmønster. Skatterådet vurderede i denne sag, at fordelingen af dage mellem Danmark og Holland efter det af Spørgeren oplyste ville være relativt jævnbyrdigt, idet differencen næppe vil være mere end 20-30 dage på årsbasis. Skatterådet vurderede, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland artikel 4, stk. 2, litra b, dermed ikke kunne føre til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at Spørgeren sædvanligvis (dvs. i overvejende grad) opholdt sig i det ene land frem for det andet. Det skattemæssige hjemsted blev herefter fastslået efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland artikel 4, stk., litra c, om statsborgerskab.

Anvendelsen af reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland artikel 4, stk. 2, litra b, i den foreliggende sag, og dermed besvarelsen af spørgsmålet på dette grundlag, forudsætter efter Skattestyrelsens opfattelse, at det med sikkerhed kan fastslås, at Spørger sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholder sig i det ene land frem for det andet. Der henvises her til kommentarerne til OECD-modellens artikel 4, stk. 2, litra b, punkt 19.

Baseret på det oplyste om Spørgerens opholdsmønster, vil anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland artikel 4, stk. 2, litra b, ikke føre til, at det med sikkerhed kan fastslås, at Spørgeren sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, opholder sig i det ene land frem for det andet. Sker der en ændring af opholdsmønsteret end oplyst, kan dette imidlertid ændre vurderingen af, hvor Spørger har skattemæssigt hjemsted.

Spørgerens skattemæssige hjemsted må derfor vurderes ud fra reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland artikel 4, stk. 2, litra c, om statsborgerskab, jf. SKM2019. 454. SR, hvor statsborgerskabskriteriet også blev anvendt.

Det er oplyst, at Spørgeren er tysk statsborger.

Skattestyrelsen finder derfor, at Spørgeren må anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, og at Danmark alene bliver kildeland ved fordeling af beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Skattestyrelsens bemærkninger til høringssvaret af 13. oktober 2020

Skattestyrelsen fastholder, at Spørgers har sine væsentligste personlige forbindelser i Danmark. Styrelsen har i sin vurdering alene hæftet sig ved det af Spørger oplyste. Derudover skriver Repræsentanten selv, at det er deres opfattelse, at Spørger har sine primære personlige forbindelser i Danmark.

Skattestyrelsen fastholder det separate afsnit om Spørgers tyske bankkonto. Da spørgsmålet om, hvorvidt eksistensen af en bankkonto i et land har betydning, ofte behandles i tilsvarende sager, er det relevant at tage stilling hertil i nærværende sag.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 1 (uddrag)

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

1. Personer der har bopæl her i landet

Kildeskattelovens § 7, stk. 1

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, stk. 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.

Uddrag af Dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Tyskland (BKI nr. 158 af 06/12/1996)

Artikel 4

SKATTEMÆSSIGT HJEMSTED

1. I denne overenskomst betyder udtrykket »en person, der er hjemmehørende i en af staterne« enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet kriterium af lignende karakter. Dog omfatter udtrykket ikke en person, som er skattepligtig til den pågældende stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat, eller formue, der befinder sig der.

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

a) han skal anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har 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 staterne afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.

(...)

Praksis

Artikel 4, stk. 2 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Tyskland svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 4, stk. 2.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2019-2, C. F. 8.2.2.4.1.2

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 administrerer 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.

(...)

Modeloverenskomstens boligbegreb

Modeloverenskomsten har et andet boligbegreb end det, der anvendes i dansk ret. Efter modeloverenskomsten har en person fast bolig til rådighed, hvis personen ejer eller råder over en bolig af vedvarende karakter. Efter dansk ret vil et luksussommerhus uden tilladelse til helårsbeboelse som udgangspunkt ikke blive anset for at udgøre en fast bolig. Modeloverenskomsten lægger derimod kun vægt på, om boligen rent faktisk kan benyttes permanent. Se punkt 13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Omvendt anses boligen ikke for at være til rådighed for personen i modeloverenskomstens forstand, hvis personen eksempelvis udlejer sin ejerbolig og effektivt overlader boligen til en uafhængig part, således at personen ikke længere har adgang til den og mulighed for at opholde sig der. Se punkt 13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Efter KSL§ 1, stk. 1, nr. 1 er bopælen derimod som udgangspunkt bevaret.

Bemærk

Der kan også være uenighed mellem landene ved anvendelse af de ovenfor nævnte regler, fx med hensyn til,

- om der er bolig til rådighed, eller
- hvor centrum for personens livsinteresser er.

Sådan uenighed kan også søges løst ved indgåelse af en gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder. Landene er dog ikke forpligtet til at finde en løsning. Se modeloverenskomstens artikel 25, stk. 2, og afsnit C. F. 8.2.2.25.

SKM2019. 454. SR

Skatterådet anførte, at det fremgår af artikel 4, stk. 2, litra a i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland og OECD modellens artikel 4, stk. 2, litra a, at både de personlige og økonomiske forbindelser er relevante ved vurderingen af midtpunkt for livsinteresser.

Skattestyrelsen havde væsentligste personlige forbindelser til Holland, men de væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark.

Skattestyrelsen var ikke enig med spørgeren i, at der skal tillægges personlige forbindelser mere vægt end de økonomiske interesser.

Da spørgeren har sine væsentligste personlige forbindelser til Holland og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark, fandt Skatterådet, at ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Det skulle herefter vurderes, om det skattemæssige hjemsted kunne afgøres baseret på, hvor spørgeren sædvanligvis opholdte sig, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland artikel 4, stk. 2, litra b. Baseret på det oplyste om spørgerens opholdsmønster, fandt Skatterådet, at anvendelsen af reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland artikel 4, stk. 2, litra b, ikke kunne føre til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdt sig i det ene land frem for det andet. Spørgerens skattemæssige hjemsted måtte derfor vurderes ud fra reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland artikel 4, stk. 2, litra c om statsborgerskab.

SKM2016. 496. SR

Skatterådet fandt, at spørgers økonomiske interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Italien. Spørgers personlige interesser talte derimod for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark. Skatterådet fandt herefter, at det ikke kunne 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, hvilket var Italien.

SKM2016. 382. SR

Spørger bor og arbejder i USA. Spørger er medindehaver af den virksomhed han arbejder i og som har hovedkontor i USA. Spørger har siden 1976 boet og været skattepligtigt i USA.

Skatterådet kan bekræfte, at der ikke indtræder fuld skattepligt, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, når spørger anskaffer en lejlighed i Danmark og ikke udfører arbejde af nogen art under sine ophold i Danmark.

Skatterådet finder, at der er tale om erhvervsmæssig beskæftigelse, der medfører fuld skattepligt, jf. kildeskattelovens § 7, når spørger under sine ophold i Danmark, dagligt besvarer telefonopkald, mails og SMS, idet der ikke er tale om sporadisk arbejde, når dette er fast og påregneligt. Herudover deltager spørger i 4 -6 årlige planlagte besøg i danske virksomheder og 1 - 2 årlige besøg i en brancheorganisation.

Endelig finder Skatterådet, at spørgers skattemæssige hjemsted er i USA, i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA.

Det fremgår af sagen, at spørgerens midtpunkt for livsinteresser ud fra en samlet vurdering, som situationen var beskrevet af spørger, var i USA. Det blev ved vurderingen tillagt vægt, at spørger havde en veninde, som han boede sammen med i weekenderne i USA, samt at spørgers børn og børnebørn boede i USA.

Herudover var der lagt vægt på, at spørger aktuelt havde den væsentligste del af sine økonomiske interesser i USA, og at dette også ville være tilfældet i fremtiden baseret på pensionsopsparinger mv. i USA.

Spørger havde oplyst, at han arbejdede i et firma i USA, som han også var medindehaver af. Herudover var spørger medlem af 2 bestyrelser i USA. Endelig var spørger medlem af forskellige komiteer. Spørger

havde derudover oplyst, at han udover de offentlige pensions- og sygeforsikringer i USA havde en privat pension og udvidet sygeforsikring hos et selskab i USA.