

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9858 af 24/08/2021 (Gældende)

Skattemæssigt hjemsted - DBO - Tyskland

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0515487

Skattemæssigt hjemsted - DBO - Tyskland

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted.

Skatterådet fandt, at spørgers personlige interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark, da det var Danmark, hvor hans hustru og børn boede, og hvor hans familieliv hovedsageligt var. Spørgers økonomiske interesser derimod talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Tyskland, da spørgers indtægter alene kom fra Tyskland.

Skatterådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at det ikke kunne afgøres, i hvilket stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Spørger skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold. Efter det oplyste opholdte spørger sig hyppigere i Tyskland end i Danmark.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørger måtte anses for at være hjemmehørende i Tyskland, da det var den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold.

Skatterådsmøde 24. august 2021 - SKM2021. 461. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland fra og med den xx. februar 20xx, jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts art. 4, stk. 2, litra b, pga. sædvanligt ophold i Tyskland?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er i dag fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Beskæftigelsesmæssige forhold

Spørger er i dag ansat som Geschäftsführer for H1 i Y i Tyskland. H1 er en af byens største virksomheder med xx ansatte, og der arbejdes i døgndrift (24/7). H1 har en omsætning på ca. xx mio. EUR, men for få år siden var omsætningen ca. xx mio. EUR. H1 beskæftiger sig med fabrikation (svejsning) af bl.a. tanke til hydrogen og andre kemikalier samt tårne til vindmølleindustrien.

Spørger har i mange år arbejdet i udlandet. Spørger var i 20xx til juli 20xx ansat for et dansk firma i Slovakiet, og havde i den periode få opholdsdage i Danmark, hvorved Spørger var skattefritaget i Danmark efter ligningslovens § 33A.

Fra august 20xx blev spørger ansat som Plant Manager hos [...] (det nuværende H1) med procura.

I april 20xx blev spørger direktør for H1.

I april 20xx købte spørger xx% af H1 sammen med tre andre investorer.

I april 20xx købte spørger to af investorerne ud, og spørger blev i april 20xx enejer af H1.

I oktober 20xx blev der ansat en direktør for den daglige drift, således at spørger kunne koncentrere sig om eksport og salg. xx år efter - i oktober 20xx, hvor tingene var begyndt at gå besværligt - forlod direktøren imidlertid stillingen som direktør for H1, og spørger måtte igen overtage ansvaret for den daglige drift. Derfor har spørger siden årsskiftet 20xx/20xx igen været lønnet af H1.

Særligt siden maj 20xx har spørger tilbragt meget mere tid i Tyskland end oprindeligt planlagt. Det skyldes, at H1 i maj 20xx søgte om betalingsstandsning. I august 20xx gik selskabet i betalingsstandsning, og H1 var gennem en rekonstruktion i 4. kvartal 20xx - en rekonstruktion som er faldet endeligt på plads i slutningen af december 20xx. I forbindelse med rekonstruktionen har spørger og spørgers ægtefælle besluttet, at spørger går 'all-in' og koncentrerer sig udelukkende med at få virksomheden på fode igen. Spørger er H1, og spørger er den person, som alene kan få virksomheden på fode igen.

Siden årsskiftet har spørgers - og for den sags skyld også spørgers ægtefælle - tilstedeværelse i Tyskland af samme grund været meget betydelig. Selskabets drift, turn around og overlevelse kræver spørgers fulde bevågenhed, indsats og opmærksomhed i de næste xx år. Det er denne kendsgerning, at spørgers betydelige arbejdsindsats og betydelige ophold i Y som Geschäftsführer for H1, der har afstedkommet denne anmodning.

Der er fra februar 20xx sket organisationsændringer i H1, idet selskabets strategi- og salgschef opsagde sin stilling i H1. Ansvar for dette område overtog spørger ved siden af spørgers hidtidige funktion som administrerende direktør for selskabet.

Men tingene tog endnu en drejning, idet også H1's personale- og økonomichefen samt to sælgere opsagde deres stillinger i H1. Spørger er således, foruden at være administrerende direktør, også blev chef for økonomi- og personale foruden salg og strategi.

Spørgers overtagelse af ansvaret for disse områder har bevirket, at spørger tilbringer mere tid i Tyskland end forudsat i j.nr. 20-xx, og dette har afstedkommet den nye anmodning.

Spørgers tilstedeværelse i Tyskland har allerede rykket sig i forhold til j.nr. 20-xx. Den nye 'prognose' er nu, at spørger vil være 227 dage (eller en del af en dag) i Tyskland og 158 dage (eller en del af en dag) i Danmark regnet fra xx. februar 20xx til xx. december 20xx. Det svarer til en forskel på 69 dage for perioden xx. februar 20xx til årets udgang, eller godt 80 dage på årsbasis. Der er altså en klar overvægt af dage (eller dele af en dag) med sædvanligt ophold i Tyskland end Danmark.

Dette medfører efter vores vurdering, at der med en tilstrækkelig grad af sikkerhed kan fastslås, at spørger sædvanligvis opholder sig i Tyskland, jf. art. 4, stk. 2, litra b) i den dansk-tyske skatteaftale.

Det er vores vurdering, at spørger fortsat har de stærkeste personlige interesser i Danmark og de stærkeste økonomiske interesser i Tyskland samt har bolig til rådighed i begge lande, hvorfor spørgsmålet om skattemæssigt hjemsted efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland skal afgøres efter opholdsbestemmelsen i art. 4, stk. 2, litra b).

Fra og med den xx. februar 20xx og i resten af 20xx forventer spørger at være 158 dage (herunder en del af en dag) i Danmark, og 227 dage (herunder en del af en dag) i Tyskland og 15 dage i andre lande. Det forventede antal dage i Tyskland er et forsigtigt og konservativt skøn, og forskellen kan være større end denne forsigtige prognose.

Spørger forventer, at han i hvert fald også i hele 20xx vil have sædvanligt ophold i Tyskland efter samme 'prognose' som for 20xx (xx. februar 20xx - xx. december 20xx).

Boligmæssige forhold

Spørger ejer ikke helårsbolig i Danmark.

Spørgers ægtefælle ejer ejendommen [...], hvor spørger sædvanligvis opholder sig, når spørger ikke arbejder med sin fysiske tilstedeværelse i Tyskland som Geschäftsführer for H1. Spørgers ægtefælle erhvervede ejendommen i juni 20xx.

Spørgers ægtefælle ejer også en ejerlejlighed beliggende [...]. Lejligheden blev erhvervet af spørgers ægtefælle pr. xx. juni 20xx for xx mio. kr., og købt i forbindelse med datterens studier i [...]. Lejligheden forventes solgt i 20xx.

Spørger har qua sin stilling som Geschäftsführer, betydelige arbejder for H1 og megen tilstedeværelse i Tyskland, prioriteret at have en god bopæl i Y. Spørger har således gennem de seneste xx år lejet en lejlighed i Y. Lejligheden, som er på xx kvm., ligger på fjerde sal, hvor spørger og ægtefællen kan 'opholde sig lidt i fred', hvilket parret finder rart, da spørger er et kendt ansigt i byen, som ejer og direktør af den største produktionsvirksomhed indenfor metal i Y. I Tyskland er spørger registreret med adresse i Y fra xx januar 20xx.

Familiemæssige forhold

Spørger er gift med [...]. Sammen har de to voksne børn.

En datter på xx år, som blev uddannet som [...] i december 20xx. Hun er gift med [...]. De bor i [...]. Parret har en datter på xx år.

En søn på xx år, som er gift med [...]. Han er uddannet [...], og arbejder som [...]. Parret er ved at bygge nyt hus i [...], og bor midlertidigt på [...] i ægtefællens ejerlejlighed. De venter deres første barn.

Øvrige privatøkonomiske forhold

Spørger ejer som sagt ikke fast ejendom i Danmark. Spørger er ikke medlem af nogen danske bestyrelser.

Spørger ejer 100 % det danske selskab H2, som indtil foråret 20xx ejede xx % af aktierne i H1.

Der er netop gennemført et traditionelt generationsskifte i juni 20xx, hvor spørgers børn hver især har fået overdraget xx % af aktierne hver i H1 med den virkning, at Spørger via H2 nu ejer xx % af det tyske selskab H1.

H2 ejer desuden xx % af anparterne i [...], som ejer en fabrikshal i Y, der udlejes til H1.

Spørger får pt. xx EUR pr. måned i løn. Den årlige kontantløn er således xx EUR for 20xx.

Der er ikke udbetalt udbytte til spørger fra H2, og der forventes ikke at blive udbetalt udbytte de næste par år. Der har været et betydeligt værditab i H1 de sidste år. Grundet betalingsstandsningen i H1 i 20xx, har spørger nedskrevet værdien af H2's aktier i H1 til xx EUR ved udgangen af 20xx.

I 20xx forventer H1 et yderligere væsentligt tab. Prognosen for 20xx lyder på et underskud på EBITDA xx TEUR, EBIT xx TEUR og EBT xx TEUR. Dermed lyder prognosen også på, at H2 egenkapital er negativ i 20xx. Det er vanskeligt at spå om udsigterne for H1, men spørger håber og arbejder på en turn around af selskabet og dermed en positiv værditilvækst for H2.

Ved udgangen af 20xx var egenkapitalen i H2 xx kr., og egenkapitalen er ca. den samme i dag, dog vil den være negativ ved udgangen af dette år, jf. ovenfor på grund af det forventede underskud i H1.

Arbejds-mæssige forhold og øvrige ophold

Spørger er som sagt ansat som Geschäftsführer for H1, og er ansat på en lokal tysk ansættelseskontrakt på tyske vilkår. Spørger lønnes af H1.

Siden februar 20xx har spørger også overtaget ansvaret for salg- og strategi efter den tidligere strategi- og salgschef opsagde sin stilling. Efterfølgende opsagde også personale- og økonomichefen og to sælgere deres stillinger. Områder som spørger siden har overtaget og haft ansvaret for.

Fra og med den xx februar 20xx forventer spørger derfor, at spørger sædvanligvis vil opholde sig i Tyskland. Spørger vil køre til Tyskland tidligt mandag og returnere til Danmark fredag for at holde weekend.

Fra og med den xx februar 20xx og i resten af 20xx forventer spørger at være 158 dage (herunder en del af en dag) i Danmark, 227 dage (herunder en del af en dag) i Tyskland og 15 dage i andre lande. Det samme mønster forventes for 20xx.

Det forventede antal dage i Tyskland er et forsigtigt og konservativt skøn, idet det ikke kan udelukkes, at den nye funktion som ansvarlig for strategi og salg kombineret med funktionen som administrerende direktør vil medføre, at også nogle weekender vil blive tilbragt i Tyskland.

Spørger forventer, at spørger i hvert fald også i hele 20xx vil have sædvanligt ophold i Tyskland, dvs. tilbringe flere dage (herunder en del af en dag) i Tyskland end i Danmark.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Skatterådet bedes tage stilling til, om spørger kan anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter art. 4, stk. 2, litra b, hvis spørger sædvanligvis opholder sig i Tyskland forstået som flere dage (herunder en del af en dag) i Tyskland end i Danmark.

Det er vores vurdering, at spørger pga. af udvidede arbejdsopgaver med strategi-, salg, personale og økonomi foruden ansvaret som administrerende direktør, og dermed fra og med xx. februar 20xx med flere dage i Tyskland end i Danmark, må anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, idet han fra og med xx februar 20xx tilbringer flere dage i Tyskland (herunder en del af en dag) end i Danmark, og dette også for 20xx.

Følgende fremgår af kommentarer nr. 17 til artikel 4 i OECDs modeloverenskomst, som den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts art. 4 skal fortolkes i overensstemmelse med:

I den første situation, hvor den fysiske person har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, fremtræder det faktum, at vedkommende sædvanligvis har ophold i den ene stat frem for i den anden, som den omstændighed, der - når der er tvivl om, hvor den fysiske person har centrum for sine livsinteresser - tipper vægtskålen til fordel for den stat, hvor vedkommende opholder sig hyppigst. I denne henseende må der tages hensyn til den fysiske persons ophold ikke alene i den faste bolig i den pågældende stat, men også alle andre steder i den samme stat.

I overensstemmelse med kommentar nr. 17 vil spørger fra og med xx. februar 20xx og i hele 20xx sædvanligvis opholde sig i Tyskland.

Det er derfor vores vurdering, at der skal svares 'Ja' til spørgsmål 1.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland fra og med den xx februar 20xx, jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra b, pga. sædvanligt ophold i Tyskland

Begrundelse

Spørgsmål om artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland forudsætter, at spørger er omfattet af fuld skattepligt både til Danmark og til Tyskland efter begge landes interne regler, da det er en betingelse for at kunne anvende artikel 4.

Da spørger er omfattet af fuld dansk skattepligt, og spørger, efter det oplyste, også er omfattet af fuld skattepligt i Tyskland, foreligger der en situation med dobbeltdomicil.

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, følger det, at hvor en fysisk person må anses for hjemmehørende i begge stater, bestemmes spørgers 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.

Der er tale om en prioriteret orden.

Efter artikel 4, stk. 2, litra a), skal spørger anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han har en fast bolig til sin rådighed. Da spørger, efter det oplyste, vil have en fast bolig til rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han har 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 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.

Endvidere fremgår det af kommentarerne til OECD-modellens, artikel 4, at 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, sammen med andre elementer kan skabe en formodning for, at han har bevaret midtpunktet for sine livsinteresser i dette land.

For så vidt angår spørgers personlige interesser i Danmark er det oplyst, at spørgers hustru og voksne børn bor i Danmark. Børnene har hver fået overdraget xx % af aktierne i H1. Når spørger er i Danmark, bor han sammen med hustruen i hendes hus i Danmark. Familielivet er hovedsageligt i Danmark.

I Tyskland har spørger en lejlighed på xx m². For så vidt angår spørgers personlige interesser i Tyskland, må det efter det oplyste lægges til grund, at hustruen indimellem tager med spørger til Tyskland og bor i lejligheden.

Skattestyrelsen finder, at spørgers personlige interesser taler for, at han skal anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i Danmark, hvor hans hustru og voksne børn bor, og hvor hans familieliv hovedsageligt er.

For så vidt angår spørgers økonomiske interesser i Danmark er det oplyst, at spørger ingen nævneværdige indkomster har fra kilder i Danmark. Spørgers danske selskab - H2 - har som eneste formål at eje spørgers andele i H1 (xx %) og [...].

Det er oplyst, at ved udgangen af 20xx var egenkapitalen i H2 xx millioner kr., og egenkapitalen er ca. den samme i dag, dog vil den være negativ ved udgangen af 20xx, jf. ovenfor på grund af det forventede underskud i H1. Der er ikke udbetalt udbytte til spørger fra H2, og der forventes ikke aktuelt at blive udbetalt udbytte de næste par år. Der har været et betydeligt værditab i H1 de sidste år.

For så vidt angår de økonomiske interesser i Tyskland er det oplyst, at spørgers indkomst og formue helt og holdent er knyttet til H1, som han ejer (xx %) og er direktør for.

Skattestyrelsen finder, at spørgers økonomiske interesser hovedsageligt er i Tyskland, hvor driften af virksomheden H1 foregår. Spørger har et mangeårigt engagement i H1, først som ansat, senere som ejer (xx %) og direktør. Spørger har pt. ikke indtægter fra Danmark.

På baggrund af en helhedsvurdering af spørgers personlige og økonomiske interesser finder Skattestyrelsen, at det ikke er muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, jf. OECD's kommentar 10 til artikel 4, med hvilken af de to stater spørger har de stærkeste personlige og økonomiske interesser. Det er således ikke muligt at finde spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a.

Der skal herefter tages stilling til, om det skattemæssige hjemsted kan afgøres efter kriteriet, hvor spørgeren sædvanligvis opholder sig, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra b.

Anvendelsen af reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra b, og dermed besvarelsen af spørgsmålet på dette grundlag for perioden med dobbeltdomicil forudsætter, at det med sikkerhed kan fastslås, at spørgeren sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, opholder sig i det ene land frem for det andet.

Spørger har oplyst, at han udover at være administrerende direktør i H1, også er blevet chef for økonomi- og personale, foruden salg og strategi. Dette bevirker, at spørger vil opholde sig mere i Tyskland. Således forventer spørger fra og med den xx. februar 20xx og i resten af 20xx at opholde sig 158 dage (herunder en del af en dag) i Danmark, 227 dage (herunder en del af dagen) i Tyskland og 15 dage i andre lande. Videre er det oplyst, at de forventede antal dage i Tyskland er et forsigtigt og konservativt skøn, og forskellen kan være større.

Efter det oplyste opholder spørger sig således hyppigere i Tyskland end i Danmark.

Skattestyrelsen finder på den baggrund, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra b, må anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, da det er i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, har ophold.

Der henvises til den foreliggende praksis herom i SKM2020. 19. SR og SKM2020. 32. SR. Her fandt Skatterådet, at spørgernes skattemæssigt hjemsted ikke kunne afgøres på grundlag af midtpunktet for livsinteresser. Spørgerne skulle herefter anses for hjemmehørende i den stat, hvor de sædvanligvis havde ophold.

Skattestyrelsen kan således bekræfte, at spørger skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland fra og med xx. februar 20xx, jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra b, pga. sædvanligt ophold i Tyskland.

I tilfælde af, at det beskrevne faktum i realiteten ændrer sig, kan Skattestyrelsens vurdering ikke lægges til grund.

Skattestyrelsen kan vejledende oplyse, at det for spørger vil have den skattemæssige konsekvens, at han vil have sit skattemæssige hjemsted i Tyskland og Danmark er kildeland.

Når Danmark får status af kildeland, betyder det i praksis, at der i Danmark kun skal selvangives de indtægter, som Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Tyskland særskilt har beskatningsretten til.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens afgørelse og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

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 2021-1, 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's artikel 4, stk. 2, hjemmehørende i Danmark i den pågældende periode. Se SKM2007. 501. HR.

Eksempel 3

En person boede i Storbritannien, men arbejdede i Danmark som direktør. Han ville leje en lejlighed i Danmark og ville i den forbindelse blive fuldt skattepligtig her til landet. Familien ville fortsat bo i boligen i Storbritannien, og personen ville opholde sig i Storbritannien det meste af tiden. Personen havde efter det oplyste alene sit hus i Storbritannien, men ingen indtægtsgivende aktivitet herfra.

Personens personlige interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Storbritannien. De økonomiske interesser talte derimod for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark, hvor han er ansat som direktør. Lønnen for varetagelse af dette arbejde udgjorde personens primære indtægt.

Skatterådet fandt derfor, at det ikke kunne afgøres, i hvilken af staterne personen havde midtpunkt for sine livsinteresser. Skatterådet kunne således ikke bekræfte, at personen under de beskrevne vilkår fortsat ville blive anset for at være hjemmehørende i Storbritannien på grund af midtpunktet for sine livsinteresser. Personen skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold, hvilket var Storbritannien. Se SKM2018. 564. SR.

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.

Se også

Se også afsnit C. F. 1.2.1 om hvornår der er bopæl i Danmark.

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."

"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 har ikke 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, SKM2016. 496. SR, SKM2018. 564. SR, SKM2019. 64. SR, SKM2019. 79. SR, SKM2019. 290. SR, SKM2019. 603. LSR, SKM2020. 19. SR og SKM2020. 176. SRx om anvendelse af reglen om sædvanligt ophold.

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."

(...)

Uddrag af OECD's kommentar til artikel 4

(...)

10. (...) Så vidt muligt skal forrangskriteriet være af en sådan beskaffenhed, at der ikke kan være tvivl om, at den pågældende person kun opfylder det i én stat, og det skal samtidig afspejle en sådan tilknytning, at det opleves som naturligt, at beskatningsretten tilfalder netop denne stat. (...)

Skatterådet

SKM2020. 32. SR

Spørger boede i Tyskland sammen med sin kæreste. Spørger læste samtidigt på et dansk universitet og drev virksomhed i Danmark, der krævede at spørger arbejdede i Danmark nogle dage i løbet af året. Kæresten ønskede at købe en lejlighed i Danmark, og spørger ønskede i den forbindelse at vide om spørgers fulde skattepligt ville indtræde, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1. Skatterådet kunne ikke bekræfte,

at spørgers skattepligt ikke indtrådte, hvis spørger fik en bolig til rådighed i Danmark. Skattepligten indtrådte på grund af spørgers løbende erhvervsmæssige beskæftigelse i Danmark.

Hvis spørger blev fuldt skattepligtig til Danmark, ønskede spørger desuden at vide, om spørgeren blev hjemmehørende i Tyskland, efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland på grund af spørgers centrum for livsinteresser. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers centrum for livsinteresser var i Tyskland, men fandt på grund af spørgers opholdsdage, at spørger ville have hjemsted i Tyskland.

SKM2020. 19. SR

Skatterådet fandt, at spørgers økonomiske interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark. Spørgers personlige interesser talte derimod for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i land X. Skattestyrelsen 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. Efter det oplyste opholdte spørger sig hyppigere i land X end i Danmark.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørger måtte anses for at være hjemmehørende i land X, da det var den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold.