

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 10096 af 23/11/2021 (Gældende)

Skattemæssigt hjemsted i Schweiz, løn og bonus fra Schweiz og Jersey, feriebolig i Spanien, triangulære forhold

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0678739

Skattemæssigt hjemsted i Schweiz, løn og bonus fra Schweiz og Jersey, feriebolig i Spanien, triangulære forhold

Spørgeren havde tidligere boet en årrække i Storbritannien, hvor hans ægtefælle stadig boede. Nu boede og arbejdede spørgeren sædvanligvis i Schweiz for et selskab på Jersey, der havde filial i Schweiz. Spørgerens løn og bonus kom dels fra Schweiz, dels fra Jersey. Spørgeren påtænkte at arbejde i forbindelse med ferie i Danmark, hvor han ville anvende sit sommerhus her i landet. Spørgeren påtænkte også at være medstifter af et selskab i Spanien, som i givet fald ville blive stiftet med det formål at købe en grund i Spanien, hvorpå selskabet skulle opføre en feriebolig. Det var tanken, at ferieboligen primært skulle udlejes, men den kunne også anvendes af ejerne af selskabet.

Skatterådet bekræftede, at spørgeren ville blive fuldt skattepligtig i Danmark i forbindelse med sit arbejde her. Skatterådet bekræftede også, at spørgeren ikke blev skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i den forbindelse. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at spørgerens løn og bonus ikke blev beskattet i Danmark. Endelig bekræftede Skatterådet, at spørgerens rådighed over en eventuel feriebolig i Spanien, der skulle ejes af et spansk selskab ikke skulle beskattes i Danmark.

Skatterådsmøde 23. november 2021 - SKM2021. 647. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger bliver fuldt skattepligtig i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, ved tilbagevendende arbejdsophold i Danmark i forbindelse med ferie?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke bliver skattemæssigt hjemmehørende i Danmark som følge af det påtænkte arbejds- og opholdsmønster samt øvrige faktiske oplysninger?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at den løn og bonus, Spørger modtager fra ansættelsen i Schweiz, ikke bliver beskattet i Danmark med udgangspunkt i det faktiske arbejdsmonster i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at den løn og bonus, Spørger modtager fra ansættelsen i Jersey, ikke beskattes i Danmark?
5. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke bliver skattepligtig i Danmark af rådigheden over den spanske feriebolig, der skal ejes af et spansk selskab, såfremt Spørger udfører sin påtænkte disposition i relation til ferieboligen i Spanien?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Ja
5. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en dansk statsborger, der er bosiddende i Schweiz. Spørger fraflyttede Danmark i 1997 og boede fra sin fraflytning og frem til den 1. december 2013 i England. Fra den 1. december 2013 og frem til den 1. april 2015 boede Spørger i Schweiz, inden Spørger flyttede tilbage til England, hvor Spørger boede frem til den 1. august 2020. Spørger har siden da boet i Schweiz, hvor han efter det oplyste har sin

primære ansættelse og arbejder fuldtids. Det er yderligere oplyst, at Spørgers skattepligt til Storbritannien ophørte pr. 1. august 2020.

Spørger er gift og har to børn. Spørgers kone bor fortsat i England. Deres ene barn læser i USA, og det andet barn afsluttede sin periode i forsvaret i Danmark den 31. marts 2021 og startede efterfølgende sine studier i USA den 1. august 2021.

Det er yderligere oplyst, at Spørgers to børn begge er over 18 år. Spørgers datter har læst i USA de sidste tre år og har aldrig boet i Danmark. Spørgers søn er født og opvokset i England. Han flyttede til Danmark for at aftjene sin værnepligt. Den er nu aftjent, og han er rejst fra Danmark. Han er derfor ude af det danske folkeregister. Han har dermed kun været i Danmark i lidt under et år.

Det er oplyst, at Spørger har to søskende i Danmark. Spørger har ikke familie i Schweiz, men han har en lang række venner. Spørgers primære omgangskreds er i Schweiz.

Spørger ejer et chalet (hytte) i Schweiz, som han har ejet siden 2007. Derudover har han efter det oplyste bankkonti, opsparinger mv. i Schweiz. Det er yderligere oplyst, at Spørger bor til leje i Schweiz - en lejelejlighed på 150m². Der er to værelser, to stuer, to bad og køkken.

I Storbritannien har spørger efter det oplyste en gammel bankkonto. Han har derudover passive investeringer (få passive aktiebeholdninger i Storbritannien). Spørger har ifølge det oplyste ingen aktive bestyrelsesposter eller lignende i Storbritannien.

Spørger er eneejer og direktør i selskaberne H1 Ltd. (stiftet i marts 2019) og H2 Ltd. (stiftet i december 2018) i England. Det er oplyst, at selskaberne begge er holdingselskaber. Der er efter det oplyste ikke indkomst fra selskaberne, ligesom der ikke betales udbytte. Det er videre oplyst, at begge selskaber er tabsgivende. Det er endelig oplyst, at Spørger ikke er bestyrelsesmedlem i nogle af de underliggende selskaber.

I Danmark ejer Spørger efter det oplyste et sommerhus beliggende Y1. Offentlig ejendomsværdi udgør 6,2 mio. kr. pr 31. december 2020. Spørger betaler ejendomsværdiskat i den forbindelse. Spørger ejer derudover fem lejligheder i Danmark, der alle er lejet ud. Lejlighederne i Danmark er anskaffet i 2017 (2 stk., hvor den offentlige ejendomsværdi udgør 3,45 mio. kr. per lejlighed pr 31. december 2020) og øvrige lejligheder i 2020 (3 stk., hvor den offentlige ejendomsværdi udgør henholdsvis 1,15 mio. kr., 2,1 mio. kr. og 770.000 kr. pr 31. december 2020). Det forventede årlige overskud ved udleje af lejlighederne i Danmark udgør ca. xxx.xxx kr.

Spørgeren har investeringer i 4 danske, unoterede selskaber. Ejerandelen i disse udgør under 10%. Spørgeren har efter det oplyste ingen aktiv rolle i de danske selskaber. Det er kun passive investeringer.

Spørgeren er ifølge det oplyste ansat på en kontrakt og udfører sit arbejde for G2 i Schweiz. Spørgeren har ligeledes en splitkontrakt mellem den schweiziske filial og selskabet på Jersey - G1. Selskabet på Jersey er hovedvirksomhed i forhold til filialen i Schweiz. Spørgeren modtager en årlig bonus, hvor der udbetales 25% fra filialen i Schweiz og 75% fra selskabet i Jersey. Enhederne i henholdsvis Jersey og Schweiz har ikke ansættelsesretlige relationer til Danmark, ligesom der ikke foreligger fast driftssted i Danmark. Spørgerens faste løn fra Schweiz udgør efter det oplyste yyy.yyy USD (ca. y mio DKK). Indkomsten fra Jersey vil være en bonus, som er variabel ned til 0 kr., hvorfor det ikke er muligt at angive et forventet beløb.

Spørger arbejder som "Senior Trader" og kan i den forbindelse blive udstationeret til andre lande for at udføre opgaver for arbejdsgiveren for at assistere med risikovurderinger af investeringer.

Spørgeren har tidligere arbejdet for et selskab i samme koncern i Storbritannien, mens han boede der. Som følge af Brexit er det nu begrænset hvad Spørger må arbejde i Storbritannien, da det kræver arbejdstilladelse. Han har ifølge det oplyste været i Storbritannien 10-14 dage i år samlet. Resten af tiden foregår i Schweiz.

Spørger er som følge af sin bopæl og ansættelseskontrakter fuldt skattepligtig i Schweiz. Spørger opretholder adgangen til sin helårsbolig i Schweiz under sine ophold i Danmark.

Spørger overvejer at være medstifter af et selskab i Spanien. De to øvrige medstiftere og dermed aktionærer bor i Danmark. Ejerandelene i det spanske selskab vil i givet fald fordele sig således, at Spørger personligt ejer 52%. De to øvrige danske aktionærer vil hver komme til at eje 24%.

Det spanske selskab vil i givet fald blive stiftet med det formål at købe en grund i Spanien, hvorpå selskabet skal opføre en feriebolig til en værdi af zz mio. kr. Ferieboligen skal primært udlejes, men den kan også anvendes af ejerne. Spørger bidrager i givet fald til sin andel via et lån.

Spørger påtænker at opholde sig i Danmark i forbindelse med ferie og weekendophold. Spørger forventer at afholde fire til otte ugers ferie i Danmark hen over sommeren samt to til tre uger i forbindelse med julen.

Under disse ferieophold i Danmark ønsker Spørger at udføre sporadisk arbejde i Danmark. Spørger ønsker at udføre sporadisk arbejde på 20-30 dage i Danmark under de angivne ferieperioder. Under sine ophold i Danmark vil Spørger opholde sig i sit sommerhus.

Spørger beholder sin faste helårsbolig i Schweiz, der fortsat vil være tilgængelig for Spørger. Spørger har endvidere alle sine personlige ejendele i den pågældende bolig, ligesom Spørger har sin faste omgangskreds i Schweiz.

Spørger opholder sig flest dage i Schweiz.

Det er supplerende oplyst, at det vurderes, at Spørger kommer til at opholde sig 3-4 uger om året i Storbritannien, 6-11 uger i Danmark, 2-3 uger andre lande og 34-41 uger i Schweiz. Heraf forventer Spørger efter det oplyste at opholde sig 1-2 uger i Spanien. Spørger har aldrig været på Jersey, ligesom han aldrig kommer der på sigt.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares bekræftende med et "Ja"

Det er vores opfattelse, at Spørgers ophold ikke kan karakteriseres som værende af kort varighed som ferie eller lignende i overensstemmelse med Kildeskattelovens § 7, stk. 1, når der udføres arbejde i Danmark, hvorfor der indtræder fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1.

Spørgsmål 2

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares bekræftende med et "Ja".

Det er vores opfattelse, at Spørger skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, da

- Spørger har sin primære helårsbolig i Schweiz
- Spørger har sin ansættelse i Schweiz
- Spørger har sine personlige ejendele i Schweiz
- Spørger opholder sig mest i Schweiz

- Spørger har sin primære omgangskreds i Schweiz
- Spørger har sine primære økonomiske aktiviteter i Schweiz

Følgende fremgår af "Bekendtgørelse af overenskomst af 23. november 1973 med Schweiz til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue", artikel 4, stk. 2:

"2. Hvor en fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater, skal følgende regler gælde:

a) han skal anses for at være hjemmehørende i den kontraherende stat, i hvilken han har fast bolig til sin rådighed (egen fremhævnning). Såfremt han har en fast bolig til sin rådighed i begge kontraherende stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den kontraherende stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser); "

Spørger og dennes hustru besøger hinanden i henholdsvis Schweiz og England, og Spørger er derfor kun i Danmark i forbindelse med ferier i overensstemmelse med beskrivelsen i af de faktiske forhold.

Det er således Spørgers opfattelse, at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz som følge af den faste bolig, Spørger har til rådighed, der udgør Spørgers faste helårsbolig, hvori alle Spørgers personlige ejendele mv. befinder sig.

Såfremt Skatterådet ikke finder, at spørgsmålet om Spørgers skattemæssige hjemsted kan afgøres med udgangspunkt i Spørgers helårsbolig, er det Spørgers opfattelse, at Spørger er at anse for værende skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz som følge af Spørgers centrum for livsinteresser, da Spørger har sin omgangskreds, sine økonomiske tilhørsforhold, sit sædvanlige ophold mv. i Schweiz, idet Spørger kun er i Danmark i forbindelse med ferier og ellers opholder sig i Schweiz. Spørger opholder sig uden tvivl flest dage i Schweiz.

Det er således Spørgeres opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares bekræftende.

Spørgsmål 3

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 3 skal besvares bekræftende med et "Ja".

Følgende fremgår af artikel 15 i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz:

"Personlige tjenesteydelser

1. Såfremt bestemmelserne i artiklerne 16, 18 og 19 ikke finder anvendelse, kan gage, løn og andet lignende vederlag for personligt arbejde, oppebåret af en person, som er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet udføres i den anden kontraherende stat. Udføres arbejdet der, kan det derfor opnåede vederlag beskattes i denne anden stat.

2. Uanset stykke 1 kan vederlag, som en person, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, oppebærer for tjenesteydelser, udført i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den førstnævnte stat i tilfælde, hvor

a) modtageren ikke opholder sig i den anden stat i mere end i alt 183 dage inden for vedkommende skatteår, 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."

Henset til det arbejdsmønster og det antal arbejdsdage Spørger vil få i Danmark, er det spørgers opfattelse, at Spørger opfylder de tre betingelser listet i artikel 15, stk. 2 i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz, idet Spørger

- 1) ikke opholder sig i Danmark i mere end tre måneder i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i en 12-månedersperiode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår
- 2) modtager vederlag fra sin arbejdsgiver(e) hjemmehørende i Schweiz og Jersey samt og dermed ikke Danmark
- 3) at arbejdsgiver(ne) ikke har et fast driftssted i Danmark, hvorfra vederlaget udredes fra

Det er således Spørgers opfattelse, at der ikke skal ske beskatning i Danmark af den løn og den bonus, Spørger modtager fra Schweiz.

Det er derfor Spørges opfattelse, at spørgsmål 3 skal besvares bekræftende.

Spørgsmål 4

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 4 skal besvares bekræftende med et "Ja".

Følgende fremgår af Juridisk Vejledning, afsnit "C. F. 8.2.2.15.1.1 Løn og andet vederlag":

"Modeloverenskomstens artikel 15 om indkomst fra ansættelsesforhold handler om "gage, løn og andre lignende vederlag". Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1.

OECD-landene er generelt enige om, at artiklen ikke kun omfatter vederlag i form af penge.

Den omfatter også personalegoder som fx. aktieoptioner, fri bil eller bolig til rådighed, syge- eller livsforsikringsdækning og betalt medlemskab af foreninger."

Følgende fremgår af OECD's modeloverenskomst af 2017 artikel 15:

"Stk. 1. Med forbehold for bestemmelserne i art. 16, 18 og 19, kan gage, løn og andet lignende vederlag fra ansættelsesforhold erhvervet af en person, som 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, der hidrører derfra, beskattes i denne anden stat.

Stk. 2. Uanset bestemmelserne i stk. 1 kan vederlag, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, erhverver fra ansættelsesforhold i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den førstnævnte stat, såfremt:

- a) modtageren opholder sig i den anden stat i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i en 12-månedersperiode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår, og*
- b) vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den anden stat, og*
- c) vederlaget ikke udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i den anden stat.*

Stk. 3. Uanset de foranstående bestemmelser i denne artikel kan vederlag erhvervet af en person hjemmehørende i en kontraherende stat for arbejde udført som besætningsmedlem på et skib eller et luftfartøj i international trafik, medmindre det sker om bord på et skib eller luftfartøj, der udelukkende benyttes til transport i den anden kontraherende stat, alene beskattes i den førstnævnte stat."

Henset til, at der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsaftale mellem Danmark og Jersey, og idet Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, er det Spørgers opfattelse, at beskatningsretten til den løn og bonus, Spørger modtager fra Jersey, skal vurderes efter dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz. Efter Artikel 15, stk. 1 i dobbeltbeskatningsaftalen tilfalder beskatningsretten til løn fra Jersey Schweiz. Danmark kan således ikke beskatte løn fra Jersey.

Såfremt Skattestyrelsen ikke finder, at artikel 15 finder anvendelse for den løn og bonus, Spørger modtager fra Jersey, er det Spørgers opfattelse, at artikel 21 finder anvendelse på de pågældende indkomster.

Følgende fremgår af artikel 21 i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz:

"Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt

Indkomst, der oppebæres af en i en af de kontraherende stater hjemmehørende person, og som ikke er udtrykkeligt omtalt i de foregående artikler, kan kun beskattes i denne stat."

Følgende fremgår af "KOMMENTAR TIL ARTIKEL 21 OM BESKATNING AF ANDRE INDKOMSTER":

"1. Denne artikel fastsætter en hovedregel vedrørende indkomst, der ikke er behandlet i de foregående artikler i overenskomsten. Den omhandlede indkomst er ikke alene indkomst af en art, der ikke udtrykkeligt er behandlet, men også indkomst fra kilder, der ikke udtrykkeligt er nævnt. Artiklens anvendelsesområde er ikke begrænset til indkomst, der hidrører fra en kontraherende stat; den omfatter også indkomst fra tredjestater. F.eks. i tilfælde, hvor en person, som ville være hjemmehørende i to kontraherende stater i henhold til bestemmelserne i art. 4, stk. 1, bliver anset for at være hjemmehørende i alene en af disse stater i henhold til artiklens stk. 2 og 3, vil denne artikel hindre den anden stat i at beskatte personen af indkomst, der hidrører fra tredjestater, selv om personen anses for hjemmehørende i den anden stat i henhold til den nationale lovgivning (se også pkt. 8.2 i kommentaren til art. 4 vedrørende virkningen af art. 4, stk. 2 og 3, ved anvendelsen af de overenskomster, der er indgået mellem denne anden stat og tredjestater"

Det må derfor udledes, at løn fra et 3. land (i Spørgers tilfælde Jersey), der ikke har indgået den dobbeltbeskatningsaftale, der anvendes (mellem Danmark og Schweiz i henhold til spørgsmålet om hjemsted), vil blive beskattet i det land, hvor modtageren (Spørger) har skattemæssigt hjemsted.

Beskatningsretten til løn og bonus fra et 3. land tilfalder således det land, hvor personen har skattemæssigt hjemsted, hvilket i Spørgers tilfælde er Schweiz.

Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 4 skal besvares bekræftende.

Spørgsmål 5

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmål 5 skal besvares bekræftende med et "Ja"

Følgende fremgår af Juridisk Vejledning afsnit "C. B. 3.5.3.2 Rådighed over helårsbolig, sommerbolig, bil og lystbåd":

"Hovedaktionærer er underlagt en særskilt skattepligt af rådigheden over følgende aktiver:

- Bil*
- Lystbåd*
- Sommerbolig*
- Helårsbolig.*

Reglerne sikrer neutralitet i beskatningen. Det er uden betydning for beskatningen af hovedaktionæren, om han er ansat eller ej i selskabet. Uanset om hovedaktionæren modtager fx en fri bil som udbytte eller som løn, så beskattes værdien af godet som personlig indkomst. Se LL §§ 16 og 16 A, stk. 5 og PSL §§ 3, stk. 1 og 4A, stk. 2.

(...)

Reglerne omfatter hovedaktionærer defineret i overensstemmelse med aktieavancebeskatningsloven.

En aktionær anses for hovedaktionær, når denne

- ejer eller inden for de seneste 5 år har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen
- råder, eller inden for de seneste 5 år har rådet, over mere end 50 pct. af stemmевærdien i selskabet."

Følgende fremgår af Ligningslovens § 16 A, stk. 5:

"Stk. 5. En hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en bil, en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af godet tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til godet. Godernes værdi ansættes efter reglerne i henholdsvis § 16, stk. 4, 5, 6 og 9. 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for udbytte i form af en helårsbolig, der stilles til rådighed for en hovedaktionær som nævnt i § 16, stk. 9, sidste pkt."

Det er derfor Spørgers opfattelse, at Spørger, som følge af sin andel på 52% i det spanske selskab, som udgangspunkt er omfattet af rådighedsbeskatningen af ferieboligen i Spanien jf. Ligningslovens § 16 A, stk. 5.

Følgende fremgår af artikel 10 i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz:

"Udbytter

1. Udbytte, som betales af et selskab, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, til en person, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan kun beskattes i denne anden stat.

2. Udtrykket "udbytte" betyder i denne artikel indkomst af aktier, udbyttebeviser eller udbytterettigheder, stifterandele eller - bortset fra gældsfordringer - andre rettigheder til andel i fortjeneste, såvel som indkomst fra andre selskabsrettigheder, der sidestilles med indkomst fra aktier i henhold til skattelovgivningen i den stat, i hvilken det selskab, der foretager udlodningen, er hjemmehørende.

3. Stykke 1 finder ikke anvendelse i tilfælde, hvor udbyttet oppebæres af en person, hjemmehørende i en af de kontraherende stater, som har et fast driftssted i den anden kontraherende stat, i hvilken det selskab, der betaler udbyttet, er hjemmehørende, såfremt de rettigheder, der ligger til grund for udlodningen, har direkte forbindelse med det faste driftssted. I så fald skal bestemmelserne i artikel 7 finde anvendelse."

Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz. Spanien er kildeland.

Henset til at Spørger er fuldt skattepligtig og skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, samt at der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsaftale mellem Danmark og Spanien, er det Spørgers opfattelse, at beskatningsspørgsmålet vedrørende rådighed over ferieboligen i Spanien bliver et fordelingsspørgsmål mellem Spanien og Schweiz.

Udbytte fra et spansk selskab er ikke omfattet af Artikel 10 i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz, hvorfor artikel 21 anvendes.

Følgende fremgår af artikel 21 i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz:

"Indkomst, der ikke udtrykkelig er omtalt

Indkomst, der oppebæres af en i en af de kontraherende stater hjemmehørende person, og som ikke er udtrykkelig omtalt i de foregående artikler, kan kun beskattes i denne stat."

Følgende fremgår af "KOMMENTAR TIL ARTIKEL 21 OM BESKATNING AF ANDRE INDKOMSTER":

"1. Denne artikel fastsætter en hovedregel vedrørende indkomst, der ikke er behandlet i de foregående artikler i overenskomsten. Den omhandlede indkomst er ikke alene indkomst af en art, der ikke udtrykkeligt er behandlet, men også indkomst fra kilder, der ikke udtrykkeligt er nævnt. Artiklens anvendelsesområde er ikke begrænset til indkomst, der hidrører fra en kontraherende stat; den omfatter også indkomst fra tredjestater. F.eks. i tilfælde, hvor en person, som ville være hjemmehørende i to kontraherende stater i henhold til bestemmelserne i art. 4, stk. 1, bliver anset for at være hjemmehørende i alene en af disse stater i henhold til artiklens stk. 2 og 3, vil denne artikel hindre den anden stat i at beskatte personen af indkomst, der hidrører fra tredjestater, selv om personen anses for hjemmehørende i den anden stat i henhold til den nationale lovgivning (se også pkt. 8.2 i kommentaren til art. 4 vedrørende virkningen af art. 4, stk. 2 og 3, ved anvendelsen af de overenskomster, der er indgået mellem denne anden stat og tredjestater"

Det må derfor udledes, at beskatningsretten til rådigheden over ferieboligen i Spanien tilfalder Schweiz, idet Spanien er at anse for værende et 3. land i forbindelse med ordlyden i OECD's modeloverenskomst artikel 21, hvormed beskatningsretten tilfalder det land, hvor personen har skattemæssigt hjemsted, hvilket i Spørgers tilfælde er Schweiz.

Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 5 skal besvares bekræftende.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger bliver fuldt skattepligtig i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, ved tilbagevendende arbejdsophold i Danmark i forbindelse med ferie.

Begrundelse

Det forudsættes ved besvarelsen af spørgsmålet, at Spørger ikke på nuværende tidspunkt er fuldt skattepligtig i Danmark.

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.

Et sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl, men hvis et sommerhus anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette statuere bopæl. Spørgsmålet om, hvorvidt sommerhuset i disse tilfælde statuerer bopæl, afgøres ud fra en konkret vurdering.

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.

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".

Skattepligten indtræder på det tidspunkt, hvor den pågældende påbegynder sit arbejde.

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. Omvendt må de arbejdsrelaterede aktiviteter ikke have karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv.

Det er oplyst, at Spørger ejer et sommerhus i Danmark, hvor Spørger ønsker at opholde sig i forbindelse med ferie og weekendophold. Ifølge det oplyste forventer Spørger at afholde fire til otte ugers ferie i Danmark hen over sommeren samt to til tre uger i forbindelse med julen. Under disse ferieophold opholder Spørger sig i sommerhuset, og i den forbindelse ønsker Spørger at udføre 20-30 dages arbejde.

Ved besvarelsen af spørgsmålet lægges det til grund, at sommerhuset i praksis kan anvendes som helårsbolig. Dernæst lægges der vægt på, at Spørger som oplyst forventer at have tilbagevendende arbejdsophold i Danmark som led i sit arbejde. Sommerhuset anvendes således ikke udelukkende til ferieophold men også til løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv.

På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at sommerhuset må anses for en bopæl for Spørger i Danmark, hvorved Spørger igen bliver fuldt skattepligtig i Danmark ved påbegyndelse af arbejde i forbindelse med ophold i sommerhuset, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke bliver skattemæssigt hjemmehørende i Danmark som følge af det påtænkte arbejds- og opholdsmønster samt øvrige faktiske oplysninger.

Begrundelse

Det forudsættes ved besvarelse af dette spørgsmål, at Spørger ikke er fuldt skattepligtig i hverken Storbritannien, Spanien eller Jersey. I Storbritannien forudsætter dette en status som non resident ifølge de gældende regler om "Statutory residence Test". Det forudsættes således, at Spørger alene er fuldt skattepligtig i Schweiz ifølge de schweiziske regler herom og i Danmark ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, som det fremgår af svaret på spørgsmål 1.

Spørgsmålet vedrører herefter en fortolkning af artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz, idet en vurdering af det skattemæssige hjemsted efter artikel 4 i dobbeltbeskat-

ningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz forudsætter, at Spørger er omfattet af fuld skattepligt i både Danmark og Schweiz efter begge landes interne regler.

Begrundelsen indeholder Skattestyrelsens og dermed alene Danmarks vurdering af Spørgers skattemæssige hjemsted. Hvis Schweiz ikke er enig i vurderingen, er det efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4 de kompetente myndigheder i henholdsvis Danmark og Schweiz, der skal forhandle om dette.

Spørger har i praksis en fast bolig i begge stater. Det skal således vurderes, om spørgeren kan anses for at have centrum for livsinteresser i Danmark eller i Schweiz ifølge artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz. Der skal i den forbindelse efter bestemmelsens indhold lægges vægt på til hvilken stat spørger har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser.

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

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz, 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 i praksis har en fast bolig til rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser).

Det følger af kommentarerne i punkt 15 til OECD's modeloverenskomst, artikel 4, stk. 2, 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 personen har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til personens familie og sociale forhold, personens beskæftigelse, personens politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, personens forretningssted, det sted hvorfra personen 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.

Det fremgår også af kommentarerne i punkt 10 til OECD's modeloverenskomst artikel 4, stk. 2, at en konflikt vedrørende dobbeltdomicil må løses ved at give tilknytningen til den ene stat forrang frem for tilknytningen til den anden stat. 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.

Artikel 4, stk. 2, litra a), i den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst.

Spørger har etableret sig i Schweiz, hvor han arbejder og har en vennekreds, men ingen familie. Spørgers ægtefælle bor i en anden stat end spørgeren, men ikke i Danmark. Han har dog to søskende i Danmark. Spørgeren og hans ægtefælle har således deres daglige tilværelse i hvert sit land, men ægteskabet opretholdes, og ægtefællerne besøger hinanden i de respektive hjemstater. Spørger ejer et sommerhus i Danmark, som han påtænker at anvende til ferie og i et vist omfang også arbejde. Derudover

har Spørger købt en række lejligheder i Danmark, som anvendes til udlejning, men han har ellers alene passive aktieinvesteringer i Danmark.

I den foreliggende sag skal der foretages en samlet konkret vurdering af de foreliggende oplysninger om Spørgers personlige og økonomiske interesser. Selvom der er tale om fortolkning af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Schweiz, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det må tillægges betydning, at Spørger har væsentlige personlige og økonomiske interesser i andre lande end Danmark og Schweiz. Da Spørgers interesser er fordelt mellem flere stater end blot Danmark og Schweiz, særligt for så vidt angår Spørgers personlige interesser, er det Skattestyrelsens opfattelse, at der er usikkerhed om, hvor Spørger har de stærkeste personlige og økonomiske interesser og dermed midtpunkt for sine livsinteresser.

Spørgeren har personlige interesser i en række lande, idet spørgerens ægtefælle og parrets fælles voksne børn er bosiddende i henholdsvis Storbritannien og USA dvs. i andre lande end Danmark og Schweiz. Spørgeren er flyttet til Schweiz i 2020, hvor han arbejder, men har tidligere i en lang årrække boet og arbejdet i Storbritannien. Spørgeren har venner og omgangskreds men ingen familie i Schweiz. I Danmark har spørgeren to søskende. Dertil kommer, at spørgeren efter det oplyste overvejer at investere i en sommerbolig i Spanien via et spansk selskab, sammen med to aktionærer der bor i Danmark. Spørgeren har også økonomiske interesser i en række lande, idet han har eller vil kunne få indkomst vedrørende aktivitet i Schweiz, Jersey, Storbritannien, Danmark og Spanien. Han kan i øvrigt efter det oplyste blive udstationeret til andre lande som led i sit arbejde.

På grundlag af en samlet vurdering af det oplyste om spørgerens interesser er det Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke i denne sag med tilstrækkelig sikkerhed - jf. punkt 10 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, artikel 4, stk. 2 - kan afgøres, i hvilken stat spørgeren har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser), således at dette land kan gives forrang ifølge artikel 4, stk. 2, litra a), i den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Herefter må vurderingen af, hvor Spørger har sit skattemæssige hjemsted, baseres på, hvor Spørger sædvanligvis opholder sig, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz artikel 4, stk. 2, litra b).

Anvendelsen af reglen om sædvanligt ophold i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz artikel 4, stk. 2, litra b), og dermed besvarelsen af spørgsmålet på dette grundlag forudsætter efter Skattestyrelsens opfattelse, at det med sikkerhed kan fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholder sig i det ene land frem for det andet dvs. enten Schweiz eller Danmark.

Artikel 4, stk. 2, litra b), i den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst.

Ifølge punkt 17 i kommentaren til OECD's modeloverenskomst artikel 4, stk. 2 fremtræder det faktum, at vedkommende, i en situation med fast bolig til sin rådighed i begge stater, 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.

Det fremgår af punkt 19 og 19.1 i kommentaren til OECD's modeloverenskomst artikel 4, stk. 2, at opholdet skal bedømmes inden for en periode, af en vis længde, når reglen om sædvanligt ophold skal anvendes.

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.

Spørgeren har efter sin fraflytning fra Danmark i 1997 boet i Storbritannien afbrudt af perioder med bopæl i Schweiz. Senest er spørgeren flyttet fra Storbritannien tilbage til Schweiz, idet spørgeren efter det oplyste primært udfører sit arbejde i Schweiz. Det lægges i den forbindelse til grund, at spørgerens ophold i Schweiz ikke vil være forbigående. Baseret på det oplyste om det forventede opholdsmønster, vil spørgeren i overvejende grad opholde sig og udføre sit arbejde i Schweiz.

På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgeren skal anses for hjemmehørende i Schweiz ifølge reglen om sædvanligt ophold i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz artikel 4, stk. 2, litra b.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at den løn og bonus, Spørger modtager fra ansættelsen i Schweiz, ikke bliver beskattet i Danmark med udgangspunkt i det faktiske arbejdsmonster i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.

Begrundelse

Beskatning af indkomst i form af løn og bonus for spørgerens arbejde er omfattet af artikel 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz, som vedrører beskatning af vederlag i et tjenesteforhold.

Herefter beskattes denne indkomst som udgangspunkt i det land, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende, medmindre arbejdet er udført i det andet land, jf. artikel 15, stk. 1 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.

Med besvarelsen af spørgsmål 1 og 2 vil spørgeren blive fuldt skattepligtig i Danmark ifølge kildeskatte-lovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, men være skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz artikel 4, stk. 2, litra b.

Dermed vil indkomst i form af løn og bonus for arbejde, der er udført i Schweiz skulle beskattes i Schweiz ifølge artikel 15, stk. 1.

Filialen i Schweiz udgør en del af selskabet G1 Ltd., som har etableret filialen. Når spørgeren arbejder i Danmark, udføres arbejdet således for dette selskab, som hører hjemme på Jersey. Der henvises i den forbindelse til afgørelsen i SKM2018. 64. LSR, hvoraf det fremgår, at en filial er en del af den virksomhed, der har etableret filialen. Klageren i denne sag ønskede at blive omfattet af forskerskatteordningen, jf. kildeskatte-lovens §§ 48 E og F i forbindelse med udstationering til den udenlandske arbejdsgivers danske filial. Landsskatteretten var på baggrund af det dagældende samtidighedskrav enig med skattemyndighederne i, at klagerens allerede eksisterende ansættelsesforhold med den udenlandske arbejdsgiver var til hinder for anvendelse af ordningen.

Selvom arbejdet udføres for selskabet på Jersey, skal dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz anvendes ved vurderingen af beskatningsret til indkomsten, når der er tale om arbejde

udført i Danmark af en person, som er skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz. Dette er en følge af dommen i SKM2007. 27. ØLR, som vedrører beskatning af lønindkomst og fastlæggelse af, hvor der foreligger et fast driftssted og hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst, der skal anvendes i en triangulær situation.

Ifølge reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz artikel 15, stk. 2, kan arbejde udført i det andet land (Danmark) stadig beskattes i det land, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende (Schweiz) ifølge reglerne i artikel 15, stk. 2. Forudsætningen for det er, at modtageren ikke opholder sig i den anden stat (Danmark) i mere end 183 dage indenfor skatteåret i dette land, at vederlaget hverken betales af en arbejdsgiver eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i den anden stat (Danmark) eller et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i den anden stat (Danmark). I forbindelse med arbejde i Danmark er det kalenderåret, som er skatteåret.

Selskabet på Jersey har efter det oplyste ikke fast driftssted i Danmark, og spørgeren vil efter det oplyste alene udføre arbejde i Danmark i 20-30 dage om året. Beskatningsretten til spørgerens lønindkomst for udførelsen af dette arbejde vil derfor tilkomme Schweiz ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz artikel 15, stk. 2.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at den løn og bonus, Spørger modtager fra ansættelsen i Jersey, ikke beskattes i Danmark.

Begrundelse

Der henvises til begrundelsen under besvarelsen af spørgsmål 3, hvoraf det fremgår, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz skal anvendes ved vurderingen af beskatningsret til indkomsten, når der er tale om arbejde udført i Danmark af en person, som er skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, selvom arbejdet udføres for selskabet på Jersey.

Aftalen mellem Danmark og Jersey om undgåelse af dobbeltbeskatning af fysiske personer bliver dermed ikke relevant ved besvarelsen af spørgsmålet.

Selskabet på Jersey har efter det oplyste ikke fast driftssted i Danmark, og spørgeren vil efter det oplyste alene udføre arbejde i Danmark i 20-30 dage om året. Beskatningsretten til spørgerens lønindkomst for udførelsen af dette arbejde vil derfor tilkomme Schweiz ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz artikel 15, stk. 2.

Indstilling

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

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke bliver skattepligtig i Danmark af rådigheden over den spanske feriebolig, der skal ejes af et spansk selskab, såfremt Spørger udfører sin påtænkte disposition i relation til ferieboligen i Spanien.

Begrundelse

Ved besvarelsen af dette spørgsmål forudsættes det, at Spørger sammen med de to øvrige aktionærer vil være de retmæssige ejere af det spanske selskab. Det forudsættes derudover, at Spørger i givet fald vil være skattepligtig i Spanien af udbytte fra det spanske selskab efter spansk skattelovgivning.

Med besvarelsen af spørgsmål 1 og 2 vil spørgeren blive fuldt skattepligtig i Danmark ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, men være skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz artikel 4, stk. 2, litra b.

Spørgeren vil med en ejerandel i det spanske selskab på 52% i givet fald blive hovedaktionær i det spanske selskab. Udbytte i form af, at en hovedaktionær får stillet en sommerbolig til rådighed, beskattes ifølge ligningslovens § 16 A, stk. 5. Skattestyrelsen er således enig i, at spørgeren i udgangspunktet vil blive skattepligtig ifølge denne regel.

Dertil kommer, at spørgerens hjemstedsland Schweiz vil kunne beskatte indkomst fra Spanien, medmindre dette er udelukket efter nationale schweiziske regler.

Ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz udgør udbytte fra et selskab i Spanien en tredjelandssindkomst. Bestemmelsen i artikel 10 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten vedrører imidlertid alene udbytte fra et selskab i et af de to lande, som har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Spørgsmålet er herefter om artikel 21 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz om indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt kan anvendes ved fordeling af beskatningsretten til udbytte fra et spansk selskab. Ifølge artikel 21 fordeles beskatningsretten til indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt i de foregående artikler til den stat, hvor indkomstmodtageren er skattemæssigt hjemmehørende.

Artikel 21 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz svarer til artikel 21 i OECD's modeloverenskomst, og kommentarerne til denne bestemmelse kan derfor anvendes ved fortolkningen af bestemmelsen.

Det fremgår af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 21 under punkt 1, at artikel 21 også omfatter betalinger af de arter, der er nævnt i modeloverenskomstens artikel 10-13, der hidrører fra et tredjeland og betales til en retmæssig ejer, der er hjemmehørende i et af de lande, der har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Beskatningsretten til indkomst i form af udbytte fra et spansk selskab til Spørger som retmæssig ejer tilkommer herefter Schweiz ifølge artikel 21 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Uddrag af kildeskatteloven (LBK nr. 824 af 28/04/2021)

§ 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 2021-2, afsnit C. F. 1.2.1

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 og SKM2019. 290. 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.

Sommerhus mv.

Sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl.

Hvis fx et sommerhus anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette statuere bopæl. Se SKM2015. 313. SR og SKM2018. 156. SR. Spørgsmålet om, hvorvidt sommerhuset i disse tilfælde statuerer bopæl, afgøres ud fra en konkret vurdering.

Eksempel

Et sommerhus var ikke godkendt som helårsbolig, men Højesteret fandt, at sommerhuset var egnet til helårsbeboelse, da det var forsynet med telefon, internet, kabel-tv, og da det var i en stand og størrelse, der muliggjorde en helårsbeboelse. Højesteret fandt endvidere efter en samlet vurdering, at borgeren også havde opholdt sig i Danmark i et større omfang, end han havde oplyst, og at sommerhuset allerede fra tidspunktet for overtagelsen i et ikke ubetydeligt omfang havde været benyttet i forbindelse med varetagelsen af arbejdet, der havde haft karakter af en løbende og regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtrådte derfor ved erhvervelsen af sommerhuset. Se SKM2016. 10. HR.

Bemærk

Et sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl for en pensionist, der efter 1 års ejertid efter planloven lovligt kan benytte sommerhuset som bolig hele året. Se SKM2017. 399. SKAT.

Se også

Se også SKM2015. 347. SR, hvor en sommerbolig på grund af sin stand ikke blev anset for egnet som helårsbolig.

Se også

Se også SKM2017. 357. ØLR, hvor et ægtepar ved fraflytningen til Schweiz bl.a. rådede over et sommerhus, der var egnet til helårsbeboelse.

Bopæl kan efter omstændighederne også statueres i forbindelse med

- Hotellejlighed og hotelværelse. Se SKM2011. 368. SR
- Adgang til boligfaciliteter en del af året. Se TfS 1988, 411 LSR
- Adgang til at bo i selskabets lokaler. Se TfS 1993, 92 VLD
- Vekslede boligmuligheder. Se TfS 1991, 308 ØLD
- Værelse hos forældre. Se SKM2008. 432. ØLD.

Bopæl forudsætter, at personen under en eller anden form - helt eller delvis - har rådighed over en bolig her i landet.

(...)

Uddrag af Den juridiske vejledning 2021-2, 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, SKM2015. 290. SR og SKM2018. 156. SR. Det samme gælder benyttelsen af andre boligformer. Om bopæl, se nærmere afsnit C. F. 1.2.1.

(...)

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 erhvervsmæssige 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. Se tillige SKM2020. 509. LSR, hvor Landsskatteretten lagde til grund, at en person havde taget ophold i Danmark, selvom skattemyndighederne ikke havde kunnet udarbejde en opgørelse, der viste, at den pågældende havde taget ophold efter KSL § 7, stk. 1, 1. pkt. Personen havde ikke fremlagt dokumentation for, at han havde været fuld skattepligtig til eller haft skattemæssigt hjemsted i andre lande end Danmark. Der blev lagt vægt på en række omstændigheder, herunder at den pågældende havde etableret et bofælleskab her i landet med sin daværende kæreste, og dermed havde helårsbolig til rådighed. I perioden fik personen sit første barn med sin daværende kæreste. Henset hertil og til oplysninger om hans erhvervsmæssige forhold, fandt Landsskatteretten efter en samlet vurdering, at der var en stærk formodning for, at personen havde taget ophold i Danmark, jf. KSL § 7, stk. 1, og at det påhvilede denne at afkræfte dette, hvilket ikke var sket.

(...)

Erhvervsmæssig 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 medejder 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 jævnligt tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende arbejdsmæssige aktiviteter i Danmark.

(...)

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.

(...)

Sommerhus og erhverv

Sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl. Se afsnit C. F. 1.2.1.

Hvis et sommerhus anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette statuere bopæl.

Sommerhuset bliver ikke sidestillet med helårsbolig, blot fordi det er af god standard, men det kan have betydning, om sommerhuset er egnet som helårsbolig.

(...)

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Uddrag af BKI nr. 117 af 31/10/1974 - dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Schweiz

Artikel 4

Skattemæssigt hjemsted

1. I denne overenskomst anvendes udtrykket "hjemmehørende i en af de kontraherende stater" på enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium; det omfatter endvidere personlige selskaber (Personengesellschaften) oprettet eller organiseret i henhold til lovgivningen i de kontraherende stater.

2. Hvor en fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater, skal følgende regler gælde:

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

4. Anses en fysisk person i henhold til denne artikel kun for hjemmehørende i en af de kontraherende stater i en del af et år, men i den øvrige del af samme år for hjemmehørende i den anden kontraherende stat (bopælsforlægning), kan i hver af staterne kun opkræves de på grundlag af fuld skattepligt udskrevne skatter, der vedrører det tidsrum, i hvilket den pågældende person anses for hjemmehørende i denne stat.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit C. F. 9.2.18.4.2 vedr. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Artiklen indeholder ikke en henvisning til staten, enhver politisk underafdeling og lokal myndighed. Se artikel 4, stk. 1.

"Hjemmehørende i en af de kontraherende stater" omfatter også personlige selskaber (Personengesellschaften) oprettet eller organiseret efter lovgivningen i aftalelandene. Se artikel 4, stk. 1.

For at være hjemmehørende efter DBO'en stilles der ikke krav om, at personen bliver beskattet af sin globalindkomst. Se artikel 4, stk. 1.

Artikel 4, stk. 1 nævner ikke anerkendte pensionsinstitutter. Artikel 4, stk. 3 nævner ikke kravet om indgåelse af en aftale mellem de to landes kompetente myndigheder.

Se også

Se også afsnit C. F. 8.2.2.4 om OECD's modeloverenskomst artikel 4.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit C. F. 8.2.2.4.1.2 om artikel 4 i OECD's modeloverenskomst for fysiske personer med dobbeltdomicil

Dobeltdomicil

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.

Dette stykke vedrører det tilfælde, hvor en fysisk person i henhold til bestemmelsen i stk. 1 er hjemmehørende i begge kontraherende stater.

For at løse denne konflikt skal der fastsættes særlige regler, som giver tilknytningen til den ene stat forrang frem for tilknytningen til den anden stat. 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. Se punkt 9 og 10 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

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.

Eksempel 1 vedrørende regel 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 skatteydernes 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 vedrørende regel 1

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 vedrørende regel 1

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og USA, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande, han havde skattemæssigt hjemsted. Spørger havde fortsat sin primære bolig i USA. I USA havde han ligeledes sin virksomhed, H1 Koncernen. Han udførte også langt det meste af sit arbejde fysisk i USA. Alle hans indtægter kom fra USA. Endvidere opholdt han sig mere i USA end i Danmark. Under normale omstændigheder boede hustruen og de to børn med ham i boligen i USA.

I Danmark havde spørger pt. sin hustru og to børn, og børnene gik i dansk skole. Familien boede i en lejet ejendom. Lejemålet var tidsbegrænset og kunne opsiges efter 9 måneder. Spørger arbejdede kun i mindre omfang i Danmark.

Skatterådet lagde vægt på, at opholdet i Danmark var midlertidigt og ikke forventedes at vare mere end et år. Efter det tidsbegrænsede ophold i Danmark ville hele familien vende tilbage til USA til deres sædvanlige bolig, som stod klar til dem. Endvidere ville børnene vende tilbage til deres skole i USA, hvor de fortsat var indskrevet. Det var oplyst, at det tidsbegrænsede ophold i Danmark alene var begrundet i at give spørgers familie bedre omstændigheder i forhold til Covid19-situationen, end hvis de var blevet i USA.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke var udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsatte, at det midlertidige ophold her i landet ikke varede mere end 1 år.

Derfor fandt Skatterådet ud fra en samlet konkret vurdering, at spørger havde de stærkeste økonomiske og personlige interesser i USA, og at han derfor havde midtpunktet for sine livsinteresser der.

Skatterådet fandt dermed, at spørger havde skattemæssigt hjemsted i USA, jf. artikel 4, stk. 2, litra a).

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.

Se også

SKM2006. 41. SR, SKM2016. 496. SR, SKM2018. 564. SR, SKM2019. 64. SR, SKM2019. 79. SR, SKM2019. 290. SR, –SKM2019. 454. SR, SKM2019. 603. LSR, SKM2020. 19. SR, SKM2020. 176. SR, SKM2020. 246. SR, SKM2020. 247. SR, –SKM2021. 51. LSR, SKM2021. 67. SR og SKM2021. 158. SR om situationer, hvor det skattemæssige hjemsted ikke kunne afgøres baseret på regel 1.

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.

I den 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. Se punkt 17 i kommentaren til artikel 4.

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 1 vedrørende regel 2

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.

Eksempel 2 vedrørende regel 2

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.

Eksempel 3 vedrørende regel 2

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. Spørgers hustru og voksne børn boede i Danmark. Når spørger var i Danmark, boede han sammen med hustruen i hendes hus, hvor han tilbragte det meste af sin fritid. Han brugte det meste af sin fritid på pasning af huset og familie. Familielivet var hovedsageligt i Danmark. I Tyskland havde spørger en lejlighed på 42 m². Spørger arbejdede mange timer for selskabet H1 GmbH.

Skatterådet fandt, at spørgers personlige interesser talte for, at han skulle anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i Danmark, hvor hans hustru og voksne børn boede, hvor han selv opholdt sig i det meste af sin fritid, og hvor hans familieliv hovedsageligt var.

Spørger havde ingen nævneværdige indkomster fra kilder i Danmark. Spørgers indkomst og formue var helt og holdent knyttet til selskabet H1 GmbH, som han ejede (50 %) og var direktør for. Skatterådet fandt, at spørgers økonomiske interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i Tyskland, da spørgers indtægter kom fra Tyskland, hvor driften af virksomheden H1 GmbH foregik. Spørger havde pt. ikke indtægter fra Danmark.

Spørgeren havde således sine væsentligste personlige forbindelser til Danmark, og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Tyskland. Skatterådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Skatterådet fandt, at spørger måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, jf. artikel 4, stk. 2, litra b), i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet spørger sædvanligvis opholdt sig i Danmark. Se SKM2021. 158. SR.

Eksempel 4 vedrørende regel 2

Da spørger var fuldt skattepligtig i både Danmark og X-land, skulle der tages stilling til, i hvilket af de to lande han havde skattemæssigt hjemsted. Med hensyn til de økonomiske interesser i X-land

var det oplyst, at spørger har sine erhvervsmæssige aktiviteter i X-land, hvor han var involveret i en kapitalfond. Spørger fik alle sine indtægter fra X-land, bortset fra et vederlag i Danmark.

Spørger ville dog også udføre arbejde i forbindelse med kapitalfonden i X-land, når han var i Danmark. Det arbejde, der skulle udføres i Danmark, ville således næsten udelukkende vedrøre virksomheder med base uden for Danmark.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørger havde de største økonomiske interesser i X-land.

Med hensyn til spørgers personlige interesser i X-land var det oplyst, at spørger bevarede sin base i X-land. Han ville opretholde sin hidtidige bolig, som han opholdt sig i de fleste af årets dage. Desuden ville han opholde sig der sammen med sin nærmeste familie. Spørger havde tilbragt hovedparten af voksenlivet uden for Danmark og havde boet x år i X-land.

Med hensyn til spørgers personlige interesser i Danmark var det oplyst, at spørgers formål med at erhverve en bolig i Danmark var at være i nærheden af sin datter, som havde ønsket at gå i skole i Danmark. Dette forventedes at være et midlertidigt arrangement, men det var ikke muligt at sige med sikkerhed. Efter at have erhvervet bolig i Danmark forventede spørger at opholde sig op til 150 dage årligt her.

Skatterådet fandt, at spørger havde væsentlige personlige interesser både i X-land og i Danmark. Skatterådet fandt ikke, at det med tilstrækkelig sikkerhed kunne fastslås, at de personlige interesser var stærkere i det ene land fremfor det andet.

Skatterådet fandt, at anvendelsen af kriteriet "midtpunkt for livsinteresser" indebærer, at både de væsentligste økonomiske interesser og de væsentligste personlige interesser med tilstrækkelig sikkerhed skal føre til, at der er midtpunkt for livsinteresser i det ene land frem for det andet.

Da spørger havde sine økonomiske interesser i X-land og har væsentlige personlige interesser både i X-land og i Danmark, fandt Skatterådet ud fra en samlet vurdering, at det ikke med tilstrækkelig sikkerhed kunne fastslås, i hvilket af de to lande spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Skatterådet fandt, at spørger havde sædvanligt ophold i X-land, hvilket indebar, at han havde skattemæssigt hjemsted der. Se SKM2021. 296. SR.

Se også

Se
så SKM2006. 41. SR, SKM2016. 496. SR, SKM2018. 564. SR, SKM2019. 64. SR, SKM2019. 79. SR, –SKM2019. 290. SR, SKM2019. 603. LSR, SKM2020. 19. SR, SKM2020. 176. SR, SKM2021. 51. LSR, –SKM2021. 67. SR og SKM2021. 158. SR 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.

Regel nr. 3: Statsborgerskab

Hvis personen sædvanligvis opholder sig i begge lande, anses den pågældende i modeloverenskomstens forstand for at være hjemmehørende i det land, hvor han eller hun er statsborger. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra c.

Se også

Se også SKM2019. 454. SR, SKM2020. 246. SR, SKM2020. 247. SR og SKM2020. 480. SR om anvendelse af reglen om statsborgerskab.

Se også afsnit C. F. 8.2.2.3.1.6 (artikel 3) om begrebet statsborger.

Regel nr. 4: gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder

Hvis

- personen er statsborger i begge lande, eller
- personen ikke er statsborger i noget af landene,
- og ingen af de 3 forudgående regler har ført til et resultat,

afgøres spørgsmålet, om hvor den pågældende skal anses for hjemmehørende ved gensidig forhandling mellem de to landes kompetente myndigheder. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra d, og modeloverenskomstens artikel 25, stk. 1 og 2.

Se også

- Punkt 9 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 25
- Afsnit C. F. 8.2.2.25 (artikel 25) om fremgangsmåden ved gensidig forhandling.

SKM2018. 156. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at spørgers fulde danske skattepligt var ophørt i forbindelse med fraflytning efterfulgt af salg af boligen i Danmark. Skatterådet kunne også bekræfte, at spørgers fulde danske skattepligt ville genindtræde i forbindelse med erhvervelse af et sommerhus eller et kolonihavehus i Danmark, idet dette skulle anvendes i forbindelse med arbejdsophold i Danmark. Endelig kunne Skatterådet bekræfte, at spørgers skattemæssige hjemsted ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien kunne anses for flyttet til Storbritannien, og at dette også ville være tilfældet, selvom spørgers kæreste eventuelt valgte ikke at flytte fra X-land til Storbritannien.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Uddrag af BKI nr. 117 af 31/10/1974 - dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Schweiz

Artikel 15

Personlige tjenesteydelser

1. Såfremt bestemmelserne i artiklerne 16, 18 og 19 ikke finder anvendelse, kan gage, løn og andet lignende vederlag for personligt arbejde, oppebåret af en person, som er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet udføres i den anden kontraherende stat. Udføres arbejdet der, kan det derfor opnåede vederlag beskattes i denne anden stat.

2. Uanset stykke 1 kan vederlag, som en person, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, oppebærer for tjenesteydelser, udført i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den førstnævnte stat i tilfælde, hvor

- a) modtageren ikke opholder sig i den anden stat i mere end i alt 183 dage inden for vedkommende skatteår, 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.

(...)

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit C. F. 9.2.18.4.2 vedr. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz

Artikel 15: Personlige tjenesteydelser

Artiklen er ændret ved protokol af 11. marts 1997, artikel 6.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

183-dages-reglen anvendes i forhold til skatteåret. Se artikel 15, stk. 2, litra a.

Vederlaget for personligt arbejde, der udføres ombord på et skib eller luftfartøj kan beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Hvis vederlaget ikke beskattes dér, kan vederlaget beskattes i det andet land. Se artikel 15, stk. 3.

Vederlag, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, erhverver for arbejde udført på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. Se artikel 15, stk. 4.

SKM2018. 64. LSR

Landsskatteretten fandt, at betingelserne i kildeskattelovens §§ 48 E-F ikke var opfyldt for klageren, idet han allerede var i et ansættelsesforhold hos den udenlandske arbejdsgiver ved udstationeringen til arbejdsgiverens danske filial.

SKM2007. 27. ØLR

Sagen vedrørte anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster i relation til beskatningen af lønindkomst. Efter Modeloverenskomsten og hertil svarende overenskomster er lønindkomst skattepligtig her til landet, når arbejdsgiveren har fast driftsted her, selv om opholdet her i landet har været kortere end 6 måneder. Spørgsmålet i sagen var, om der ved afgørelsen af, om arbejdsgiveren har fast driftsted her i landet, skal lægges vægt på, om arbejdsgiveren faktisk - efter de for denne gældende regler - har fast driftsted her i landet, eller om der skal lægges vægt på definitionen af begrebet "fast driftsted" i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem den enkelte arbejdstagers hjemland og Danmark.

Landsretten fandt, at den definition af begrebet "fast driftsted", der er indeholdt i Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 (og hertil svarende overenskomster), skulle anvendes ved enhver fortolkning af overenskomstens øvrige artikler og dermed også i relation til artikel 15, stk. 2, litra c, om fordelingen af beskatningsretten til lønindkomst.

Landsretten fandt derfor, at definitionen af "fast driftsted" i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem Danmark og medarbejdernes respektive domicillande skulle anvendes ved afgørelsen af, om kildelandet eller bopælslandet har beskatningsretten til lønindkomsten.

I de i sagen omhandlede tilfælde var begrebet "fast driftsted" i overenskomsterne med de enkelte arbejdssteder defineret således, at det forudsatte aktiviteter med en udstrækning over 6 (henholdsvis 12) måneder. Da arbejdsgiverens aktiviteter på dansk territorium havde haft en udstrækning på under 6 måneder, blev sagsøgte frifundet.

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 3.

Praksis

Se under spørgsmål 3.

Spørgsmål 5

Lovgrundlag

Uddrag af LBK nr. 1735 af 17/08/2021- ligningsloven

§ 16 A. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4.

(...)

Stk. 5. En hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en bil, en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af godet tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til godet. Godernes værdi ansættes efter reglerne i henholdsvis § 16, stk. 4, 5, 6 og 9. 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for udbytte i form af en helårsbolig, der stilles til rådighed for en hovedaktionær som nævnt i § 16, stk. 9, sidste pkt.

Uddrag af LBK nr. 172 af 29/01/2021 - aktieavancebeskatningsloven

Definition af hovedaktionæraktier

§ 4. Som hovedaktionæraktier anses aktier eller anparters, der ejes af skattepligtige, der ejer eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen, eller som råder eller i den ovennævnte periode har rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien. Hvis aktierne er erhvervet i forbindelse med omdannelsen af en personligt ejet virksomhed efter lov om skattefri virksomhedsomdannelsen, anses aktierne for hovedaktionæraktier, såfremt den skattepligtige på noget tidspunkt inden for de seneste 10 år har ejet aktier svarende til 25 pct. eller mere af aktiekapitalen ved omdannelsen eller rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien. Ved opgørelsen af aktiekapitalen i et selskab bortses fra selskabets beholdning af egne aktier.

Uddrag af BKI nr. 64 af 05/12/2010 om protokol af 21. august 2009 til ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz

Artikel 10

Udbytte

1. Udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.
2. Sådant udbytte kan dog også beskattes i den kontraherende stat, hvor det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, og efter lovgivningen i denne stat, men hvis den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan den skat, der pålignes, ikke overstige 15 pct. af udbyttets bruttobeløb.

3. Uanset bestemmelserne i stk. 2 kan udbytte, der udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kun beskattes i denne anden stat, hvis den retmæssige ejer er—a) et selskab (dog ikke et interessentskab), som direkte ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det selskab, der udbetaler udbyttet; eller—b) en pensionskasse eller en anden lignende institution, som tilbyder pensionsordninger, hvori fysiske personer kan deltage med det formål at sikre sig alders-, invalide- eller efterladtepensionsydelse, når denne pensionskasse eller anden lignende institution er oprettet, skattemæssigt anerkendt og kontrolleret i overensstemmelse med lovgivningen i denne anden stat. —De kontraherende staters kompetente myndigheder fastlægger ved gensidig aftale måden hvorpå disse begrænsninger skal finde anvendelse. —Dette stykke berører ikke adgangen til at beskatte selskabet af den fortjeneste, hvorefter udbyttet er udbetalt.
4. Udtrykket »udbytte« betyder i denne artikel indkomst af aktier, »jouissance«-aktier eller »jouissance«-rettigheder, stifteraktier eller andre rettigheder, der ikke er gældsfordringer, og som giver ret til andel i fortjeneste, såvel som indkomst af andre selskabsrettigheder, der er undergivet samme skattemæssige behandling som indkomst af aktier i henhold til lovgivningen i den stat, hvori det selskab, der foretager udlodningen, er hjemmehørende.
5. Bestemmelserne i stk. 1, 2 og 3 finder ikke anvendelse, hvis udbyttets retmæssige ejer, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat, hvor det udbyttebetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv i denne anden stat fra et dér beliggende fast sted, og den aktiebesiddelse, som ligger til grund for udbetalingen af udbyttet, har direkte forbindelse med et sådant fast driftssted eller fast sted. I så fald finder henholdsvis artikel 7 eller artikel 14 anvendelse.
6. Oppebærer et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, fortjeneste eller indkomst fra den anden kontraherende stat, må denne anden stat ikke pålægge nogen skat på udbytte, som udbetales af selskabet, medmindre udbyttet udbetales til en person, der er hjemmehørende i denne anden stat, eller medmindre den aktiebesiddelse, som ligger til grund for udbetalingen af udbyttet, har direkte forbindelse med et fast driftssted eller et fast sted, der er beliggende i denne anden stat, eller undergive selskabets ikke-udloddede fortjeneste en skat på selskabets ikke-udloddede fortjeneste, selv om det udbetalte udbytte eller den ikke-udloddede fortjeneste helt eller delvis består af fortjeneste eller indkomst, der hidrører fra denne anden stat.

Uddrag af BKI nr. 117 af 31/10/1974 - dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Schweiz og uddrag af BKI nr. 64 af 05/12/2010 om protokol af 21. august 2009 til ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz

Artikel 21

Indkomst, der ikke udtrykkelig er omtalt

1. Indkomst, der oppebæres af en i en af de kontraherende stater hjemmehørende person, og som ikke er udtrykkelig omtalt i de foregående artikler, kan kun beskattes i denne stat.
2. Bestemmelserne i stk. 1 finder ikke anvendelse på indkomst, bortset fra indkomst af fast ejendom som defineret i artikel 6, stk. 2, hvis modtageren af sådan indkomst, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat, hvorfra renten hidrører, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv i denne anden stat fra et dér beliggende fast sted, og den rettighed eller det formuegode, som ligger til grund for den udbetalte indkomst, har direkte forbindelse med et sådant fast driftssted eller fast sted. I så fald finder henholdsvis artikel 7 eller artikel 14 anvendelse.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit C. B. 3.5.3.2

Hovedaktionærer er underlagt en særskilt skattepligt af rådigheden over følgende aktiver:

- Bil
- Lystbåd
- Sommerbolig
- Helårsbolig.

Reglerne sikrer neutralitet i beskatningen. Det er uden betydning for beskatningen af hovedaktionæren, om han er ansat eller ej i selskabet. Uanset om hovedaktionæren modtager fx en fri bil som udbytte eller som løn, så beskattes værdien af godet som personlig indkomst. Se LL §§ 16 og 16 A, stk. 5 og PSL §§ 3, stk. 1 og 4A, stk. 2.

Sondringen mellem udbytte og løn er af betydning for beskatningen af selskabet, da der ikke er fradragsret for udbytte.

Bemærk (begrænset skattepligt)

En begrænset skattepligtig hovedaktionær som får stillet et aktiv til rådighed fra selskabet vil blive beskattet af denne rådighed i form af udbytte, hvis udbyttet ikke kan anses som en del af hovedaktionærens løn. Se C. B. 3.5.2.2, LL § 16 A, stk. 1 og KSL § 2, stk. 1. nr. 6. Selskabet skal i denne situation behandle rådigheden som ikke fradragsberettiget udbytte.

Se også

Se også C. F. 3.1.7 om udbytteindtægter - visse aktieafståelser.

Personkreds

Reglerne omfatter hovedaktionærer defineret i overensstemmelse med aktieavancebeskatningsloven.

En aktionær anses for hovedaktionær, når denne

- ejer eller inden for de seneste 5 år har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen
- råder, eller inden for de seneste 5 år har rådet, over mere end 50 pct. af stemmевærdien i selskabet.

Ved opgørelsen medregnes aktier ejet af aktionærens nærmeste familie og aktier ejet af selskaber og fonde, hvor aktionæren eller hans nærmeste familie har eller har haft bestemmende indflydelse. Se ABL § 4.

Se også

- C. A. 5.13.1.2.2 om den nærmere afgrænsning af de omfattede hovedaktionærer
- C. B. 2.2.1.4 om aktieavancebeskatningslovens definition af hovedaktionærer.

Undtagelse

Hovedaktionærer, der får stillet en helårsbolig med bopælspligt til rådighed, omfattes af den almindelige regel for udbyttebeskatning. Det vil sige, at udbyttet beskattes som aktieindkomst. Se LL §§ 16 stk. 1, 3 og 9 og 16 A, stk. 5 og PSL § 4 a, stk. 1. nr. 1.

(...)

Rådighedsvurdering

Særreglen for hovedaktionærer medfører, at det ikke er den faktiske anvendelse af de nævnte aktiver, der beskattes. Der skal derfor ikke foretages en konkret vurdering af den faktiske anvendelse, men til gengæld skal der foretages en konkret vurdering af, om hovedaktionæren har haft rådighed over de nævnte aktiver. Se SKM2009. 93. ØLR og SKM2010. 831. BR.

SKM2009. 93. ØLR

Sagen vedrørte, om en hovedaktionær havde fået stillet en lejlighed til rådighed fra selskabet, der fungerede som holdingselskab for et driftsselskab. Holdingselskabet havde i forvejen stillet en lejlighed til rådighed for hovedaktionæren beliggende ved selskabets erhvervsjendom. Holdingselskabet havde lejet lejligheden ud til driftsselskab til repræsentative formål til en leje væsentligt under markedslejen.

Landsskatteretten havde fundet, at beskatning i henhold til den dagældende ligningslovs § 16 A, stk. 10, forudsatte, at hovedaktionæren faktisk benyttede helårsboligen privat. Derfor kunne hovedaktionæren ikke beskattes, og der kunne ikke foretages lejefiksering af selskabet. Skatteministeriet indbragte kendelserne for domstolene, hvor sagerne i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1, blev henvist til Østre Landsret.

Østre Landsret fastslog, at der ikke var grundlag for at fortolke den dagældende ligningslovs § 16 A, stk. 10, jf. § 16, stk. 9, således, at det var en betingelse for beskatning af hovedaktionæren, at han rent faktisk havde benyttet helårsboligen privat. Det var nok, at helårsboligen havde været stillet til hovedaktionærens private rådighed.

Efter en gennemgang af sagens beviser fandt landsretten, at lejligheden var stillet til rådighed for hovedaktionæren. Han skulle derfor beskattes, ligesom der også var grundlag for at lejefiksere selskabet efter ligningslovens § 2.

SKM2010. 831. BR

Sagen vedrører, om sagsøgeren i indkomstårene 2001-2003 havde fået en ejendom stillet til rådighed af sit selskab.

Sagsøgeren solgte ejendommen, som han hidtil havde beboet, til selskabet i 1999, hvorpå han blev tilmeldt en anden adresse i folkeregisteret, og i 2004 købte sagsøgeren ejendommen tilbage fra selskabet og fik igen folkeregisteradresse på ejendommen.

Retten fandt, at ejendommen i de 3 år reelt havde været til sagsøgerens private rådighed. Det blev lagt til grund, at ejendommen havde været beboet af forskellige personer i 2002-2003, men at selskabet ikke havde modtaget lejeindtægter, og at der var tale om sagsøgerens venner. Retten fandt det heller ikke godtgjort, at ejendommen havde været anvendt erhvervsmæssigt. Ministeriet blev derfor frifundet.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit C. F. 9.2.18.4

Artikel 10: Udbytte

Der er indsat ny artikel ved protokol af 21. august 2009, artikel I.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst, se nærmere om OECD's modeloverenskomst artikel 10, C. F. 8.2.2.10.

(...)

Artikel 21: Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt

Artiklen er ændret ved protokol af 21. august 2009, artikel V.

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit C. F. 8.2.2.21 om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

(...)

Uddrag af Den juridiske vejledning 2021-2, C. F. 8.2.2.21.1

Dobbeltdomicilerede modtagere

Modeloverenskomstens artikel 21 omfatter også betalinger af de arter, der er nævnt i modeloverenskomstens artikel 10-13, der hidrører fra et tredjeland og betales til en retmæssig ejer, der er hjemmehørende i et af de lande, der har indgået DBO'en.

Dette er særligt relevant, når den retmæssige ejer er fuldt skattepligtig til begge lande (dobbeltdomicileret). DBO'ens artikel 4 afgør her, i hvilket land den retmæssige ejer skal anses for hjemmehørende efter DBO'en. Det andet land må ikke beskatte indkomst fra tredjelande, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 21. Se afsnit C. F. 8.2.2.21.2.