

Udskriftsdato: 13. december 2025

AFG nr 9123 af 24/01/2023 (Gældende)

Fri bil, Sverige

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0809320

Fri bil, Sverige

Spørgers svenske medarbejdere (sælgere) var i et tjenesteforhold til spørger, som var en dansk virksomhed. De udførte personligt arbejde i Danmark 1-5 dage om måneden. Spørger stillede fri bil til rådighed for sælgerne, indregistreret i Sverige.

Medarbejderne benyttede deres firmabil i deres arbejde som sælgere også i de dage, hvor medarbejderne arbejdede i Danmark.

Skatterådet kunne bekræfte, at en svensk medarbejder, som havde bopæl i Sverige og blev beskattet af værdien af fri bil i Sverige, også var skattepligtig af værdien af fri bil i Danmark, hvis medarbejderen arbejdede i Danmark 1-5 dage om måneden. Danmark kunne beskatte den del af vederlaget, som bestod i værdien af fri bil, for de dage, hvor arbejdet udførtes i Danmark.

Spørgers svenske medarbejdere var kun skattepligtige til Danmark af værdien af fri bil for de specifikke dage, hvor arbejdet udførtes i Danmark.

Skatterådet kunne således bekræfte, at spørgers svenske sælgere ikke var skattepligtige af værdien af fri bil for en hel måned, hvis de kun arbejdede 1-5 dage i Danmark om måneden. Medarbejderne skulle alene beskattes af værdien af fri bil for de dage, hvor arbejdet udførtes i Danmark (forholdsmæssig fordeling).

Skatterådsmøde 24. januar 2023 - SKM2023. 78. SR

Spørgsmål

1. Er en svensk medarbejder, som har bopæl i Sverige og bliver beskattet af værdien af fri bil i Sverige, også skattepligtig af værdien af fri bil i Danmark, hvis medarbejderen arbejder i Danmark 1-5 dage om måneden?
2. Hvis svaret er "Ja" til spørgsmål 1, er spørgers svenske sælgere så skattepligtige af værdien af fri bil for en hel måned, hvis de kun arbejder 1-5 dage i Danmark om måneden?
3. Hvis svarene på spørgsmål 1 og 2 er "Ja", kan spørger så få ændret på reglen om beskatning af 1 hel måned, så beskatning af værdien af fri bil svarer til det antal dage, som sælgerne arbejder i Danmark (forholdsmæssigt fordeling af beskatning af bil), da beskatning i en hel måned ellers vil påvirke deres udbetalte danske løn og blive så lille, at det ikke kan svare sig for dem at arbejde for en dansk virksomhed?

Svar

1. Ja
2. Nej
3. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har svenske sælgere ansat, som bor i Sverige, har en svensk indregistreret bil til rådighed, betalt af spørger (firmabil) og beskattes af værdien af "fri bil" i Sverige.

Spørger har ikke en afdeling i Sverige, men alle sælgerne har en kontorplads i Danmark. Sælgerne kører rundt i Norden og kommer til det danske kontor en gang imellem. I den forbindelse benytter sælgerne deres svensk indregistrerede firmabil til transporten, herunder til arbejdet i Danmark. Bilerne

benyttes hovedsagelig i Sverige. Udover turene til Danmark køres der også i mindre omfang til Norge og Tyskland, i forbindelse med arbejdsopgaver der.

Spørger er blevet bekendt med, at spørgers udenlandske sælgere er skattepligtige af deres løn i Danmark vedrørende de dage, hvor de arbejder i Danmark. Det har givet anledning til en del forskellige spørgsmål, bl.a. om beskatning af værdien af fri bil i Danmark.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger ønsker, at tingene gøres korrekt. Dog skal det være sådan, at spørgers sælgere i Sverige ikke vælger spørger fra som arbejdsgiver, fordi deres løn bliver ædt op pga. de danske regler om beskatning af værdien af fri bil.

Spørger har besluttet, at udenlandske medarbejdere, som har fri bil gennem firmaet, skal beskattes forholdsmæssigt, så beløbet svarer til det antal dage, som medarbejderen arbejder i Danmark. Spørger har tidligere begrundet det med, at hvis medarbejderne skal betale fuld beskatning af bil, så bliver deres beløb efter skat og beskatning af bil så lille, at spørger som virksomhed risikerer at miste sine dygtige medarbejdere.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at en svensk medarbejder, som har bopæl i Sverige og bliver beskattet af værdien af fri bil i Sverige, også er skattepligtig af værdien af fri bil i Danmark, hvis medarbejderen arbejder i Danmark 1-5 dage om måneden?

Begrundelse

Det er oplyst, at spørgers svenske medarbejdere (sælgere) er i et tjenesteforhold til spørger, som er en dansk virksomhed. De udfører personligt arbejde i Danmark 1-5 dage om måneden. Spørger stiller fri bil til rådighed for sælgerne, indregistreret i Sverige.

Medarbejderne benytter deres firmabil i deres arbejde som sælgere også i de dage, hvor medarbejderne arbejder i Danmark.

Det følger af kildeskattelovens § 2, stk. 1. nr. 1, at den begrænsede skattepligt omfatter indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

En svensk medarbejder, som har bopæl i Sverige, men arbejder i Danmark 1-5 dage om måneden, vil derfor være begrænset skattepligt af den del af medarbejderens vederlag, der vedrører arbejde her i landet. Dette vil også omfatte værdien af den del af vederlaget, som består i fri bil, for de dage, hvor arbejdet udføres i Danmark, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1. nr. 1.

Mellem Danmark og Sverige gælder dobbeltbeskatningsoverenskomsten for Norden. Af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 15, stk. 1, om "Personlige tjenesteydelser" følger, at løn og andet lignende vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, oppebåret af en person, der er hjemmehørende i Sverige, kun beskattes i Sverige, medmindre arbejdet er udført i Danmark. Er arbejdet udført i Danmark, kan det vederlag, som oppebæres herfor, beskattes her. Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 15, stk. 1, følger modeloverenskomsten.

Personalegoder som fri bil er omfattet af modeloverenskomstens artikel 15 om Indkomst fra personligt arbejde i ansættelsesforhold. I kommentarerne (2.1.) til modeloverenskomstens artikel 15 fremgår således:

"Medlemslandene har generelt forstået udtrykket "gage, løn og andet lignende vederlag" således, at det også omfatter personalegoder, der modtages i forbindelse med et ansættelsesforhold (f.eks. aktieoptioner, anvendelsen af en bolig eller en bil, syge- eller livsforsikringsdækning og betaling af medlemskab til foreninger)".

Af dobbeltbeskatningsoverenskomsten for Norden, artikel 15, stk. 1, følger således, at den del af vederlaget, som består i fri bil, for de dage, hvor arbejdet udføres i Danmark, kan beskattes her i landet.

Skattestyrelsen kan derfor bekræfte, at en svensk medarbejder, som har bopæl i Sverige og bliver beskattet af værdien af fri bil i Sverige, også er skattepligtig af værdien af fri bil i Danmark, hvis medarbejderen arbejder i Danmark 1-5 dage om måneden. Danmark kan beskatte den del af vederlaget, som består i værdien af fri bil, for de dage, hvor arbejdet udføres i Danmark.

Hvis der i den forbindelse opstår dobbeltbeskatning af den nævnte indkomst, kan de omhandlede medarbejdere få lempelse herfor efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 25 om "Ophævelse af dobbeltbeskatning". Lempelse skal gives af den stat, hvor medarbejderne er skattemæssigt hjemmehørende ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, det vil sige af Sverige.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at hvis svaret er "Ja" til spørgsmål 1, så er spørgers svenske sælgere ikke skattepligtige af værdien af fri bil for en hel måned, hvis de kun arbejder 1-5 dage i Danmark om måneden.

Begrundelse

Spørgers svenske medarbejdere er kun skattepligtige til Danmark af værdien af fri bil for de specifikke dage, hvor arbejdet udføres i Danmark. Der henvises til svaret på spørgsmål 1.

Skattestyrelsen kan således bekræfte, at spørgers svenske sælgere ikke er skattepligtige af værdien af fri bil for en hel måned, hvis de kun arbejder 1-5 dage i Danmark om måneden. Medarbejderne skal alene beskattes af værdien af fri bil for de dage, hvor arbejdet udføres i Danmark (forholdsmæssig fordeling).

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at hvis der svares "Ja" til spørgsmål 1 og 2, kan man så få ændret på reglen om beskatning af 1 hel måned, så beskatning af fri bil svarer til det antal dage, som medarbejderne arbejder i Danmark (forholdsmæssigt fordeling af beskatning af bil), da beskatning i en hel måned ellers vil påvirke deres udbetalte danske løn og blive så lille, at det ikke kan svare sig for dem at arbejde for en dansk virksomhed.

Begrundelse

Spørgsmål 3 skal kun besvares, hvis der svares "Ja" til spørgsmål 1 og 2. Skattestyrelsen har indstillet, at der svares "Nej" til spørgsmål 2. Derfor finder Skattestyrelsen, at spørgsmål 3 ikke skal besvares.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder indstilling og begrundelse fra Skattestyrelsen.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1)

Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

1) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten omfatter endvidere vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet. Skattepligten omfatter endvidere fratrædelsesgodtgørelser, løn i en opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Vedrører en indkomst som nævnt i 4. pkt. arbejde udført såvel i som uden for Danmark, omfatter skattepligten kun den del, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark. Skattepligten omfatter endvidere vederlag omfattet af den midlertidige ordning som nævnt i § 7, stk. 1, 3.-6. pkt.

Ligningslovens § 16, stk. 1 og 4 (uddrag)

Stk. 1. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

.....

Stk. 4. Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, sættes til en årlig værdi på 25 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 pct. af resten. Bilens skattepligtige værdi beregnes dog mindst af 160.000 kr.

....

Er bilen kun til rådighed en del af året, nedsættes den skattepligtige værdi svarende til det antal hele måneder, hvori bilen ikke har været til rådighed.

Dobbeltbeskatningsoverenskomst for Norden, artikel 15, stk. 1 og 2

Personlige tjenesteydelser

1. Såfremt bestemmelserne i artiklerne 16, 18, 19, 20 og 21 ikke medfører andet, kan løn og andet lignende vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, oppebåret af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i en anden kontraherende stat. Er arbejdet udført i denne anden stat, kan det vederlag, som oppebæres herfor, beskattes der.
2. Uanset bestemmelserne i stykke 1 kan vederlag, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer for arbejde, som udføres i en anden kontraherende stat, kun beskattes i den førstnævnte stat, såfremt:
 - a) modtageren opholder sig i denne anden stat i en periode eller i perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage inden for en 12 måneders periode, der begynder eller slutter i den pågældende skatteår, og
 - b) vederlaget betales af eller på vegne af en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i denne anden stat, og
 - c) vederlaget ikke belaster et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i denne anden stat, samt
 - d) at der ikke er tale om udleje af arbejdskraft.

Praksis

Den juridiske vejledning 2022-2, C. F. 3.1.2. Begrænset skattepligt - Lønindtægt (uddrag)

"Dette afsnit handler om lønindtægt, der er begrænset skattepligtigt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1.

....

Regel

Skattepligten omfatter indkomst erhvervet ved:

- personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet
- at påtage sig indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet
- fratrædelsesgodtgørelse, løn i opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves ved ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning.

Se KSL § 2, stk. 1, nr. 1.

Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet.

Tjenesteforhold

Bestemmelsen i KSL § 2, stk. 1, nr. 1, omfatter personer, der erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold - modsat selvstændig erhvervsvirksomhed. Se KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og afsnit C. F. 3.1.5 om begrænset skattepligt af erhvervsvirksomhed.

Arbejde udført her i landet

I praksis henses til, om arbejdet er udført her i landet. Det er som udgangspunkt let at konstatere. Det er ikke afgørende, at den arbejdsgiver som udbetaler lønnen, fx er et udenlandsk selskab, når blot skatteyderens indtægt kan siges at vedrøre arbejde udført her i landet.

Hvis der er tale om feriegodtgørelse, skal beløbet være optjent i forbindelse med arbejde i Danmark.

Arbejdsgivers hjemting og 183-dages-reglen

Vederlag mv. der udbetales af en arbejdsgiver, der ikke har hjemting her i landet, er ikke omfattet af den begrænsede skattepligt, medmindre indkomsten optjenes af en person, der opholder sig her i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode.

Se KSL § 2, stk. 14.

En person, der opholder sig i Danmark i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode bliver på den måde begrænset skattepligtig af sin lønindtægt her i landet, selvom den pågældende arbejder for en arbejdsgiver med hyppigt skiftende arbejdssteder, og på den måde undgår at få fast driftssted i Danmark.

I opgørelsen medregnes samtlige opholdsdage, uanset om den pågældende har haft et ansættelsesforhold eller ej. Både hele og brudte døgn i Danmark tæller med. Ved brudte døgn forstås tilrejse- og afrejsedage og løbende arbejdsdage uden overnatning her i landet. Hvis en udenlandsk person fx opholder sig i Danmark fra søndag aften til fredag eftermiddag, vil alene lørdagen fragå ved opgørelsen af de 183 dage. Ferier, weekendophold eller andre ophold uden for Danmark tæller ikke med.

Ved hjemting forstås det sted, der kan danne grundlag for civilt søgsmål her i landet.

Bemærk

Hvis vederlaget udbetales af en arbejdsgiver, som er skattepligtig efter reglerne i KSL § 2, stk. 1, nr. 4, eller selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra a, og arbejdsgiveren mv. har hjemting i et land uden for EU, med hvilket Danmark ikke har en aftale om gensidig bistand til opkrævning og inddrivelse, der svarer til reglerne indenfor EU, skal indkomsten normalt udbetales gennem en befuldmægtiget, der har hjemting her i landet. Se KSL § 46, stk. 4.

Eksempel

En person, der er bosiddende i udlandet, og som arbejder for en filial for et dansk selskab i sit hjemland, og i en periode udfører arbejde i Danmark, vil blive anset for omfattet af den begrænsede skattepligt af løn optjent her i landet som udbetales af filialen i udlandet. Det danske selskabs filial anses for at have hjemting i Danmark efter KSL § 2, stk. 14, nr. 2, og KSL § 44, litra b. Se SKM2012. 67. SR.

Bemærk også

Efter KSL § 44, litra b, anses en lønindkomst ikke for A-indkomst, når udbetalingen foretages af personer, dødsboer, selskaber, foreninger, institutioner mv., der ikke har hjemting her i landet, medmindre de er skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4, eller SEL § 2, stk. 1, litra a.

Skattepligtens indtræden efter 183-dages-reglen

Skattepligten indtræder fra den første dag af det ophold, der har ført til, at skattepligten indtræder. Den pågældende er skattepligtig af løn optjent her i landet i denne periode og således ikke kun skattepligtig af den løn, som er optjent efter, at den pågældende har opholdt sig i 183 dage i Danmark inden for en 12-måneders-periode.

Beskatning skal ske i overensstemmelse med gældende DBO'er. Danmark kan i visse tilfælde kun beskatte lønindkomsten, når den pågældende udenlandske person har opholdet sig her i landet i mere end 183 dage inden for et kalenderår eller et skatteår.

Eksempel

Den dansk/tyske DBO artikel 15, stk. 2, giver alene Danmark ret til at beskatte lønmodtagere, der er hjemmehørende i Tyskland, når den pågældende har 183 arbejdsdage i Danmark. Disse arbejdsdage skal opgøres indenfor et kalenderår. Se afsnit C. F. 9.2.19.12 om den dansk/tyske DBO.

Se nærmere nedenfor om betydningen af DBO'erne.

Grænsegænger aftale med Sverige (Øresunds aftalen)

Grænsegængere er skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1. De er også skattepligtige af indkomst, som Danmark kan beskatte efter grænsegænger aftalens artikel 1. Se lov om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål § 2, stk. 1, nr. 1 (Lov nr. 974 af 05/12/2003).

Det betyder, at hele lønindkomsten kan beskattes her, selvom dele af arbejdet udføres som hjemmearbejde eller tjenesterejser i Sverige eller i tredjeland. Det er dog en betingelse, at arbejdet i Danmark udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i enhver 3 måneders periode.

Se også

Se også afsnit C. F. 9.2.14.7.2 om forholdet mellem den fælles nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 15, og grænsegænger aftalen, artikel 1.

Se også

Se også afsnit C. F. 5 om grænsegængere.

Arbejde både i Danmark og i udlandet

I de tilfælde hvor indkomsten kan henføres både til arbejde her i landet og i udlandet, vil den begrænsede skattepligtigt kun omfatte den del af indkomsten, der kan henføres til Danmark.

Eksempel

En chauffør, der er bosiddende i udlandet, og som for en dansk vognmand kører både i Danmark og i udlandet, er kun begrænset skattepligtig af den del af lønnen, der vedrører kørsel i Danmark. Hvis kørslen i Danmark periodevis strækker sig hen over hele året, er chaufføren skattepligtig hele året, og er derfor berettiget til fuldt personfradrag. Skattepligten omfatter kun den del af lønnen, der kan henføres her til landet.

Se også

- SKM2007. 424. LSR
- Afsnit C. F. 3.2.3 om indkomstopgørelsen ved arbejde både i Danmark og i udlandet.

Vederlagets form

Alle former for vederlag er omfattet af den begrænsede skattepligt, herunder alle former for skattepligtige personalegoder. Se KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Der kan eksempelvis være tale om medarbejderaktier, aktieoptioner, fri bil eller bolig til rådighed, syge- eller livsforsikringsdækning og betalt medlemskab af foreninger.

Se også

Se også afsnit C. A. 5 om personalegoder.

Hvis et personalegode efter sin art og størrelse er skattefrit for personer, der er omfattet af fuld skattepligt, er det pågældende personalegode også skattefrit for den begrænset skattepligtige. Det gælder fx fri adgang til kaffe og frugt på arbejdspladsen.

Se også afsnit C. A. 3.2 om Feriegodtgørelse, samtidighedsferie og udbetaling af tilgodehavende feriemidler. Førtidig udbetaling af indefrosne feriemidler medregnes til den skattepligtige lønindkomst.

Skattepligtens indtræden

Begrænset skattepligt indtræder, når skattepligtsbetingelsen er opfyldt, dvs. fra det tidspunkt den pågældende har lønindtægt ved arbejde udført her i landet. Se KSL § 6.

Det er afgørende, hvornår arbejdet er påbegyndt, mens tidspunktet for lønudbetalingen er uden betydning.

En person, der opholder sig nogen tid her i landet, før vedkommende tager lønarbejde, vil få en periode uden begrænset skattepligt fra opholdets begyndelse og indtil det tidspunkt, hvor arbejdet påbegyndes. Hvis opholdet bliver af 6 måneders varighed eller derover bliver vedkommende i stedet fuldt skattepligtig, og den fulde skattepligt indtræder fra opholdets begyndelse.

Se også

Se også ovenfor om skattepligtens indtræden efter 183-dages-reglen.

Se også SKM2007. 370. SKAT."

Den juridiske vejledning 2022-2, C. F. 8.2.2.15.1.1, OECD's modeloverenskomst, artikel 15, Løn og andet vederlag (uddrag)

"Dette afsnit handler om, hvilke former for indkomst i privat ansættelse der er omfattet af artiklen.

....

Gage, løn og andet vederlag i tjenesteforhold

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.

Tjenesteforhold

Det fremgår af kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 15 punkt 8.1 og punkt 8.4, at det i visse tilfælde kan være vanskeligt at afgøre, om det arbejde, der udføres i en stat af en fysisk person, der er hjemmehørende i en anden stat, og som udføres for et foretagende, der er hjemmehørende i den første stat (eller som har et fast driftssted i denne stat), er arbejde i ansættelsesforhold, hvor art. 15 finder anvendelse, eller tjenesteydelser, der udføres af et separat foretagende, hvor art. 7 finder anvendelse, eller mere generelt, om undtagelsen finder anvendelse. Ifølge punkt 8.4 i kommentarerne er der imidlertid i mange stater udviklet forskellige regler og kriterier i lovgivningen eller i retspraksis (f.eks. "substance

over form"-regler) med det formål at sondre mellem tilfælde, hvor tjenesteydelser, der leveres af en fysisk person til et foretagende, skal anses for at være leveret i et ansættelsesforhold, og tilfælde, hvor sådanne tjenesteydelser skal anses for at være leveret i henhold til en kontrakt mellem to separate foretagender. Denne sondring er vigtig i forbindelse med anvendelsen af bestemmelserne i art. 15, især bestemmelserne i stk. 2, litra b) og c).

Det fremgår af kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 15, bl.a. punkt 8.4 og punkt 8.7., at det i udgangspunktet er arbejdslandets nationale lovgivning, der fastlægger grænserne for, hvornår der er tale om et tjenesteforhold.

Det følger desuden af kommentaren til artikel 3, stk. 2, at hvis et udtryk ikke er defineret direkte i modeloverenskomsten, så er det intern ret i den stat, som ønsker at pålægge skatter, som skal anvendes til fortolkning. På denne baggrund anså man i SKM2021. 211. SR ikke indkomsten fra nogle internationale eksperter for at være indkomst i tjenesteforhold, da de internationale eksperter ikke var i tjenesteforhold efter intern dansk ret.

Afgrænsning over for andre artikler

Modeloverenskomstens artikel 15 er en generel regel om løn og lign. i ansættelsesforhold. Den gælder ikke, når et vederlag er omfattet af en anden artikel i modeloverenskomsten.

Modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1, undtager udtrykkeligt situationer, der er omfattet af

- Modeloverenskomstens artikel 16 om bestyrelses honorarer
- Modeloverenskomstens artikel 18 om pensioner og andet vederlag for tidligere beskæftigelse
- Modeloverenskomstens artikel 19 om vederlag for offentligt hverv

Modeloverenskomstens artikel 15 gælder kun, hvis der er tale om arbejde i tjenesteforhold. Tjenesteydelser, der ydes i frit erhverv, er omfattet af modeloverenskomstens artikel 7, eller eventuelt, hvis der ikke foreligger noget tjenesteforhold, modeloverenskomstens artikel 14, hvis denne artikel er med i DBO'en. Se afsnit C. F. 3.1.2 om afgrænsningen mellem lønindtægt og erhverv i forbindelse med dansk begrænset skattepligt.

Udbetalinger fra en arbejdsskadesforsikring er en social ydelse, der omfattes af sociallovgivningen. Sådanne udbetalinger omfattes af artikel 18, stk. 2.

Der gælder derudover særlige regler i modeloverenskomstens artikel 17 for kunstnere og sportsfolk. Se afsnit C. F. 8.2.2.17.

Se også

- C. F. 8.2.2.14 (artikel 14) om tjenesteydelser i frit erhverv
- C. F. 8.2.2.16 (artikel 16) om bestyrelses honorarer
- C. F. 8.2.2.18 (artikel 18) om pensioner mv.
- C. F. 8.2.2.19 (artikel 19) om offentligt hverv"

Den juridiske vejledning 2022-2, C. F. 8.2.2.15.2.1 Bopælslandets beskatningsret (uddrag)

"Dette afsnit handler om bopælslandets ret til at beskatte vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold kan som udgangspunkt beskattes i det land, hvor personen er hjemmehørende (bopælslandet). Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1.

Hvis personen er hjemmehørende i det land, hvor arbejdet udføres, kan kun det pågældende land beskatte vederlaget. Så er det uden betydning, om arbejdsgiveren eventuelt er hjemmehørende i det andet land.

Afgrænsning over for kildelandets beskatningsret

Hvis personen udfører arbejdet i et andet land end det, hvor han eller hun er hjemmehørende, kan det land, hvor arbejdet er udført (kildelandet) beskatte vederlaget. Bopælslandet skal da give lempelse for beskatningen i kildelandet efter modeloverenskomstens artikel 23. Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2, og afsnit C. F. 8.2.2.15.2.2 om 183-dages-reglen. Arbejde, der udføres i tredjelande, kan kun beskattes i bopælslandet.

Se også

- C. F. 8.1.1 om fordelingen af beskatningsretten
- C. F. 8.2.2.4.1.1 (artikel 4) om begrebet hjemmehørende (skattemæssigt hjemsted) for fysiske personer
- C. F. 8.2.2.23 (artikel 23) om lempelsesregler
- C. F. 4 om LL § 33, LL § 33 A og lempelsesberegning

Bemærk

Det er normalt let at konstatere, i hvilket land arbejdet er udført. Det afhænger af, hvor personen opholdt sig, mens arbejdet blev udført. Ved visse former for arbejde kan det dog være vanskeligt at fastslå, hvor det er udført. Se SKM2006. 547. HR."

Den juridiske vejledning 2022-2, C. F. 8.2.2.15.2.2 183-dages-reglen (uddrag)

"Dette afsnit handler om 183-dages-reglens betydning for afgørelsen af, om beskatningsretten tilkommer bopælslandet eller kildelandet.

Regel

Hvis arbejdet er udført i et andet land end bopælslandet, kan vederlaget, der optjenes i det andet land (kildelandet), beskattes der. Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1.

Kildelandet kan ikke beskatte, hvis disse tre betingelser er opfyldt:

1. Modtageren af vederlaget opholder sig i kildelandet i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i en periode på 12 måneder, der begynder eller slutter i det pågældende indkomstår, og
2. vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i kildelandet, og
3. vederlaget ikke påhviler et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i kildelandet

Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2.

Bemærk

Arbejdet anses for udført det sted, hvor den ansatte fysisk er til stede på det tidspunkt, hvor den pågældende udfører det arbejde, som der modtages vederlag for.

Hvis opholdet i kildelandet overstiger 183 dage, tillægges kildelandet beskatningsretten fra opholdets begyndelse, og altså ikke først efter at grænsen på de 183 dage eventuelt overskrides.

Tilsvarende tillægges kildelandet beskatningsretten, hvis vederlaget til arbejdstageren betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i kildelandet, eller vederlaget udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i kildelandet.

Betingelserne under b) og c) har OECD medtaget for at undgå, at kildelandet beskatter kortvarige ophold, hvor vederlaget ikke er fradragsberettiget i kildelandet, fordi arbejdsgiveren ikke er skattepligtig til kildelandet. Se punkt 6.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15. Danmark skal have en intern beskatningshjemmel for at kunne udnytte en beskatningsret, der følger af en DBO.

For begrænset skattepligtige personer i tjenesteforhold, se KSL § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 9.

Se også

- Se også afsnit C. F. 3.1.2 om lønindtægt for begrænset skattepligtige

Arbejde i flere lande

Det er afgørende, hvor arbejdstageren faktisk opholder sig, når han arbejder. Hvis den pågældende både udfører arbejde i kildelandet og bopælslandet, skal der ske en opdeling af, hvor indkomsten skal beskattes. Se punkt 5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

Se også

- C. F. 8.1.1 om fordeling af beskatningsretten
- C. F. 8.2.2.4.1.1 (artikel 4) om begrebet hjemmehørende (skattemæssigt hjemsted) for fysiske personer

Opgørelse af de 183 dage

Arbejds- og opholdsdage

I de 183 dage medregnes de dage, hvor personen er fysisk til stede i kildelandet. Det er ligegyldigt, om personen arbejder den pågældende dag eller ej. Rejsedage, hvor personen er på vej ind i eller ud af kildelandet, tælles med. Se punkt 5 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

Eksempel

Ved opgørelse af opholdsdage i Tyskland efter DBO'ens artikel 15, stk. 2, skulle medregnes både arbejdsdage og fridage. Opholdene i Tyskland oversteg hermed 183 dage, og Tyskland havde derfor beskatningsretten til arbejdsindkomst optjent i Tyskland. Se SKM2001. 26. LSR.

Hele og brudte døgn

Både hele og brudte døgn i opholdslandet (kildelandet) regnes med. Ved brudte døgn forstås, udover til- og afrejsedage, også løbende arbejdsdage uden overnatning i arbejdslandet.

Ferier, weekendophold eller andre ophold uden for opholdslandet skal ikke medregnes.

Fridage, afspadsering og lign. arbejdsfrie dage, der tilbringes i opholdslandet, skal derimod medregnes til de 183 dage.

Eksempel

Hvis en person, der er hjemmehørende i Danmark, arbejder (opholder sig) i fx Norge fra søndag til fredag eftermiddag, fragår kun den efter fredagen følgende lørdag ved opgørelsen af opholdets længde i Norge. Se skd. 1983.65.34.

12 måneders-perioden

De 183 dage må ikke være overtrådt i nogen 12 måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende indkomstår. Se punkt 4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15. Der tælles for det indkomstår, hvor DBO'en skal anvendes. Det vil sige, at en optælling godt kan omfatte dage, der ligger forud for DBO'ens ikrafttræden.

Ved "det pågældende indkomstår" (eller skatteår) forstås indkomståret i det land, hvor en person har udført sit arbejde. Dette kan have betydning, hvor fx bopælslandets indkomstår går fra den 1. januar til den 31. december og kildelandets indkomstår går fra den 1. august til den 31. juli. Se nærmere punkt 4.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

Kun ophold i kildelandet tæller med

Dage, hvor personen var skattemæssigt hjemmehørende til det land, der senere er blevet kildeland, må ikke medregnes. Se punkt 5.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15.

Eksempel

En person P er skattemæssigt hjemmehørende i land A, men flytter i løbet af et indkomstår til land B og bliver skattemæssigt hjemmehørende der. Efter flytningen fra land A til land B opholder personen sig fortsat i land A og udfører arbejde der - eller ind- og udrejser af land A - i et antal dage. I perioden frem til fraflytning kan land A selvfølgelig beskatte P's arbejdsvederlag, da P er skattemæssigt hjemmehørende i land A. Om land A også kan beskatte P's arbejdsvederlag efter fraflytningen, afhænger efter artikel 15, stk. 1, litra a, af, om P inden for nogen 12 måneders-periode har opholdt sig 183 dage eller mere i land A. Når der skal optælles dage for at konstatere dette, må land A ikke medregne de dage i begyndelsen af året, hvor A var skattemæssigt hjemmehørende i land A. Den første 12 måneders-periode der skal optælles, er altså den, der starter den dag, hvor P flyttede fra land A til land B.

Variationer i de indgåede overenskomster

De indgåede overenskomster kan have lidt forskellige bestemmelser om opgørelsen af de 183 dage, fx.

1. 183 dage inden for et skatteår
2. 183 dage inden for et indkomstår
3. 183 dage inden for en 12 måneders-periode
4. 183 dage inden for en 12 måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende indkomstår
5. 183 dage inden for et kalenderår

Hvis bopælslandets og kildelandets skatteår eller indkomstår afviger fra hinanden lægges kildelandets skatteår/indkomstår til grund for opgørelsen af de 183 dage.

En 12 måneders-periode skal altid kunne opgøres for den enkelte periode, uanset om DBO'en har medtaget formuleringen "der begynder eller slutter i det pågældende indkomstår". Der er altså ingen forskel på situation c) og d).

Arbejdsgiveren må ikke være hjemmehørende i kildelandet

Bopælslandet kan ikke beskatte, hvis arbejdsgiveren er hjemmehørende i kildelandet.

Det er normalt enkelt at konstatere, om arbejdsgiveren er hjemmehørende i det land, hvor arbejdstageren udfører arbejdet (kildelandet). I særlige tilfælde kan der dog være tvivl om, hvem den egentlige arbejdsgiver er. Se SKM2006. 547. HR og nedenfor om arbejdsudleje.

Kravet om, at arbejdsgiveren ikke må være hjemmehørende i kildelandet, betyder, at arbejdsgiveren enten skal være hjemmehørende i arbejdstagerens bopælsland eller i et tredjeland.

Det forekommer i nogle DBO'er, at der er et krav om, at arbejdsgiveren skal være hjemmehørende i samme land som arbejdstageren. Se punkt 6 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15. Eksempler på denne alternative formulering findes i DBO'erne med Cypren, Italien, Polen og Storbritannien.

Arbejdsgiver

Begrebet arbejdsgiver er ikke nærmere defineret i modeloverenskomstens artikel 15. Se kommentaren til OECD modellens artikel 15 punkt 8.1 til 8.15 og punkt 8. 28 vedrørende generelle overvejelser. Se også kommentarens punkt 8.16 til 8.25 med eksempler på, hvornår der kan foreligge en arbejdsgiver i skattemæssig henseende. Se kommentarens punkt 8.26 og punkt 8.27 om centraliserede funktioner.

Se også

- C. F. 8.1.1 om fordeling af beskatningsretten
- C. F. 8.2.2.4.1.1 (artikel 4) om begrebet hjemmehørende (skattemæssigt hjemsted) for fysiske personer

Bemærk

Enkelte DBO'er indeholder særlige bestemmelser om arbejdsudleje, der afviger fra de generelle bestemmelser i modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2. Se DBO med Storbritannien, artikel 15, stk. 3, og DBO med Tyskland, artikel 15, stk. 4.

Vederlaget må ikke vedrøre et fast driftssted i kildelandet

Denne betingelse er kun relevant, hvis arbejdsgiveren ikke er hjemmehørende i kildelandet. I så fald er der en ekstra betingelse, der skal være opfyldt: Vederlaget må ikke blive båret af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i kildelandet.

Arbejdsgiveren kan opfylde denne betingelse på to måder:

- Arbejdsgiveren har ikke noget fast driftssted i kildelandet, eller
- Arbejdsgiveren har ganske vist et fast driftssted i kildelandet, men det er ikke det faste driftssted, der bærer udgiften til aflønning af arbejdstageren

Vederlaget er en omkostning for arbejdsgiveren. Når arbejdsgiveren har et fast driftssted i kildelandet, gælder modeloverenskomstens artikel 7 om fordelingen af omkostninger mellem det faste driftssted og resten af foretagendet. Se afsnit C. F. 8.2.2.7.

Udtrykket fast driftssted er defineret i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1, men specielt hvor det drejer sig om bygge- og anlægsvirksomhed kan der være forskelle i definitionen i de enkelte DBO'er om, hvornår der foreligger et fast driftssted.

Se også

- C. F. 8.2.2.5 om begrebet fast driftssted
- SKM2014. 39. SR om fast driftssted i forbindelse med monteringsarbejde

Bemærk

Kildelandets og bopælslandets indbyrdes DBO afgør, om arbejdsgiveren har fast driftssted i kildelandet eller ej. Når arbejdsgiveren og arbejdstageren er hjemmehørende i hvert sit land, opstår spørgsmålet, hvilken DBO kildelandet skal bruge. Fastlæggelsen af driftsstedet afgøres på grundlag af definitionen af fast driftssted i de enkelte arbejdstageres hjemlande. Se SKM2007. 27. ØLR.

Eksempel

Et schweizisk selskab udførte aktiviteter uden for dansk territorium, men på den danske kontinentalsokkel. De ansatte var hjemmehørende i en række andre lande. Da de øvrige betingelser for dansk beskatning var opfyldt, beroede afgørelsen på, om arbejdsvederlaget blev udredet af et dansk fast driftssted efter definitionen i DBO'en med de enkelte arbejdstageres hjemlande. Da aktiviteten kun havde været af kortvarig karakter, forelå der ikke dansk driftssted, og Danmark havde dermed ikke beskatningsretten.

Se også

- C. F. 8.1.1 om fordeling af beskatningsretten
- C. F. 8.2.2.4.1.1 (artikel 4) om begrebet hjemmehørende (skattemæssigt hjemsted) for fysiske personer
- C. F. 8.2.2.5 (artikel 5) om begrebet fast driftssted"

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se spørgsmål 1

Praksis

Se spørgsmål 1

Spørgsmål 3

Bortfalder