

Udskriftsdato: lørdag den 13. juni 2026

AFG nr 9192 af 24/01/2023 (Gældende)

Beskatningsret - løn fra engelsk universitet - DBO - dobbelt statsborgerskab

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 22-1125192

Beskatningsret - løn fra engelsk universitet - DBO - dobbelt statsborgerskab

Spørger er dansk-britisk statsborger og ansat som forsker ved et engelsk universitet.

Spørger er født og opvokset i Danmark, hvor spørger var hjemmehørende inden udrejse til Storbritannien. Spørger har været udrejst til og arbejdet i Storbritannien i mere end 10 år uden samtidig at have bopæl i Danmark. I forbindelse med et forskningsophold som gæsteforsker i Danmark blev Spørger fuldt dansk skattepligtig ifølge kildeskatteloven og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.

Spørger ønskede Skatterådets bekræftelse af, at Storbritannien ifølge artikel 19, stk. 1, litra a, i, dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien havde beskatningsretten til lønindkomsten og pensionsindbetalingerne, som spørger modtog fra det engelske universitet i den periode, hvor Spørger var gæsteforsker i Danmark

Artikel 19, stk. 1, litra b, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien førte dog til, at Danmark kunne beskatte lønindkomsten og pensionsindbetalingerne, når modtageren var skattemæssigt hjemmehørende og statsborger i Danmark. Dette gjaldt uanset, at lønnen blev betalt af en offentlig statsinstitution i Storbritannien.

Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at Storbritannien havde beskatningsretten til lønindkomsten og pensionsindbetalingerne, som Spørger modtog fra det engelske universitet i den periode, hvor Spørger var gæsteforsker i Danmark. Når Spørger både er skattemæssigt hjemmehørende og statsborger i Danmark, og når Spørger er født og opvokset i Danmark og fortsat er dansk statsborger, afskærer det ikke Danmark fra at beskatte ifølge artikel 19, stk. 1, litra b, i, dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, at Spørger sidenhen også var blevet statsborger i Storbritannien.

Skatterådsmøde 24. januar 2023 - SKM2023. 41. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Storbritannien har beskatningsretten til det vederlag, herunder løn og pensionsindbetalinger, som spørger modtager fra et engelsk universitet i den periode, hvor spørger er udstationeret på et forskningsophold i Danmark?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

1. Spørgers ansættelse:

Spørger er dansk-britisk statsborger og er ansat ved et engelsk universitet.

Spørger er født og opvokset i Danmark hvor spørger var hjemmehørende inden udrejse til Storbritannien. Spørger har været udrejst til og arbejdet i Storbritannien i mere end 10 år uden samtidig at have bopæl i Danmark.

Det fremgår af Spørgers seneste ansættelsesaftale med det engelske (...) universitet, at:

- Det engelske universitet er benævnt "The Employer"

- Det fremgår, at Spørgers ansættelse "*is funded by a research grant or contract*", hvilket ikke ændrer på, at Spørger er ansat og modtager sit vederlag fra det engelske universitet.
- Ophør af den førnævnte fondsstøtte er ikke ensbetydende med ophør af ansættelsesforholdet.
- Det fremgår, at Spørgers løn udbetales af det engelske universitet, og at lønnen er "... *subject to deduction in respect of Income Tax and National Insurance*" i Storbritannien.

Arbejdsgiveren indbetaler bidrag til en pensionsordning som led i ansættelsen. Indbetalingerne sker til en generel pensionsordning for universitetsansatte i Storbritannien.

Vedrørende det engelske universitet kan følgende oplyses:

2. Uddybende om det britiske universitet og offentlige universiteter i Storbritannien

Det i sagen omhandlede universitet er et "offentligt" (public) universitet i England.

I England er "offentlige" universiteter registreret som "velgørende organisationer" ("*charities*").

Disse offentlige universiteter reguleres af 'Office for Students', som er en uafhængig offentlig instans ("Independent Public Body").

De offentlige universiteter hører under den britiske stat - primært under det britiske

Undervisningsministeries ressortområde ("Department of Education").

De offentlige universiteter modtager statsstøtte for at varetage universitetsuddannelse, men finansieres også ved gaver og undervisningsafgift ("*tuition fees*").

Det er den britiske stat, der bestemmer størrelsen på undervisningsafgiften, som er den samme for alle "offentlige" universiteter i Storbritannien.

3. Spørgers udstationering som gæsteforsker i Danmark

Som led i Spørgers forskning på det engelske universitet, skal Spørger udføre forskning på et udenlandsk universitet.

Spørger er som følge deraf taget på et forskningsophold som gæsteforsker i Danmark og har således opsagt sit lejemål i England.

Spørger er således udstationeret på et dansk universitet.

Spørger er registreret som indflyttet til Danmark i 2022, hvor han bor til leje i en lejlighed.

Spørgers forskningsophold i Danmark er pt. tidssat til at vare frem til 2023.

Under hele forskningsopholdet betales Spørgers vederlag af universitetet i England, og Spørger har ingen indkomst fra kilder i Danmark.

Udover forskning varetager Spørger fortsat vejledning af Ph.d.-studerende m.v. i Storbritannien via Zoom og fysiske besøg.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med "JA".

Baggrunden herfor er følgende:

Ad. 1: DBO'en mellem Danmark og Storbritannien:

Det fremgår af følgende uddrag af Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien (herefter "DBO'en") artikel 19, om 'offentlige hverv' med Spørgers understregninger at:

"

1.
 - a) Vederlag, undtagen pensioner, der udbetales af en kontraherende stat, dens politiske underafdeling eller lokale myndighed til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, dens underafdeling eller myndighed, kan kun beskattes i denne stat.
 - b) Et sådant vederlag kan imidlertid kun beskattes i den anden kontraherende stat, hvis hvervet er udført i denne stat, og den pågældende er en i denne stat hjemmehørende person, som
 - I. er statsborger i denne stat; eller
 - II. ikke blev hjemmehørende i denne stat alene med det formål at udføre hvervet.

[...]

2.
 - a. Enhver pension, som udbetales af en kontraherende stat, dens politiske underafdeling eller lokale myndighed - eller af midler tilvejebragt af disse - til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, dens underafdeling eller myndighed, kan kun beskattes i denne stat.
 - b. En sådan pension kan imidlertid kun beskattes i den anden kontraherende stat, hvis modtageren er hjemmehørende og statsborger i denne stat. "

Ad. 2: Er universitetet i Storbritannien omfattet af 'stats' - begrebet i artikel 19:

Spørgsmålet derom er afklaret i retspraksis ved afgørelsen i SKM2017. 471. VLR med den afvigelse, at der under denne sag var tale om den "omvendte situation", hvor en dansk forsker var taget på ophold i Storbritannien.

Det fremgår af domsreferatet fra denne afgørelse, med Spørgers understregninger, at:

"En universitetsansat forsker med bopæl i Danmark blev udstationeret i Storbritannien, hvortil han og familien flyttede. Han var aflønnet af universitetet i Danmark og boligen blev udlejet midlertidigt. Han blev fortsat anset for fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Spørgsmålet i sagen var, om han var skattepligtig til Danmark af sin indtægt fra universitetet efter artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, eller om Storbritannien havde beskatningsretten efter DBO'ens artikel 15. Afgørende for sagens udfald var, om den løn, som det danske universitet udbetalte til forskeren, var udbetalt af "staten". Efter en gennemgang af lovgrundlaget for universiteterne, af KSL § 1, stk. 1, nr. 4, og SKM2014. 160. ØLR fandt Vestre Landsret efter en samlet vurdering, at der ved vedtagelsen af universitetsloven i 2003 ikke skete en ændring af, at universiteterne skal anses som en statsinstitution i DBO'ens forstand. Forskerens løn var derfor skattepligtig til Danmark i henhold til artikel 19".

Som det er nærmere beskrevet under det ovennævnte afsnit med sagens faktuelle oplysninger, så minder offentlige universiteter i Storbritannien, herunder det universitet som spørger er ansat af i Storbritannien, i praksis om danske universiteter.

Det engelske universitet, og andre universiteter i Storbritannien, er således ligesom danske universiteter "... statsfinansierede selvejende institutioner indenfor den offentlige forvaltning under tilsyn af uddannelses- og forskningsministeren", jf. LBK nr. 778 af 07/08/2019 (Universitetsloven) § 1, stk. 2.

Det er på ovenstående baggrund Spørgers opfattelse, at det engelske universitet skal anses som en statsinstitution i DBO'ens forstand - ganske som det var tilfældet i SKM2017. 471. VLR.

Ad. 3: Finder hovedreglen eller undtagelsen om beskatningsret anvendelse:

Hovedreglen i artikel 19 er, "... at den udbetalende stat skal have en udelukkende beskatningsret til vederlaget", jf. kommentaren til OECD's modeloverenskomst artikel 19.

Det betyder, at Storbritannien har beskatningsretten (jf. "den udbetalende stat").

En undtagelse fra princippet om at give den udelukkende beskatningsret til den udbetalende stat indeholdes i stk. 1, litra b, som finder anvendelse, hvis Spørger:

- "*er statsborger i denne stat*" eller, hvis Spørger
- "*... ikke blev hjemmehørende i denne stat alene med det formål at udføre hvervet*".

En tilsvarende undtagelse vedrørende pension fremgår af artikel 19, stk. 2b.

Det kan lægges til grund, at Spørger alene er taget til Danmark "... med det formål at udføre hvervet" for det engelske universitet som led i Spørgers forskning for det engelske universitet, hvorfor undtagelsen i artikel 19, stk. 1b, litra ii ikke er opfyldt.

I relation til undtagelsen i artikel 19, stk. 1, litra i og stk. 2b kan det lægges til grund, at Spørger er statsborger i både Danmark og Storbritannien, jf. bilag 1.

Der er imidlertid ikke Spørger bekendt praksis eller kommentarer til OECD's modeloverenskomsts artikel 19, som vedrører beskatningen i tilfælde af dobbelt statsborgerskab, som nævnt i den foreliggende sag.

Skatterådet har derimod i afgørelsen SKM2019. 363. SR taget stilling til pensionsbeskatning i et sådant tilfælde.

Af resumeet fra SKM2019. 363. SR fremgår det, med Spørgers fremhævninger, at:

"Spørger er engelsk statsborger og bosat i Danmark. Spørgers ægtefælle og børn er danske statsborgere. Spørger modtager livsvarig pension fra det engelske forsvar, som er optjent, mens spørger gjorde tjeneste i den engelske hær, inden spørger blev skattepligtig i Danmark. Spørger overvejer på grund af Brexit at søge om dansk statsborgerskab samtidig med opretholdelse af sit engelske statsborgerskab. Skatterådet bekræfter, at pensionen kan beskattes i Storbritannien, og at denne beskatningsret kan fortsætte, selvom spørger opnår dansk statsborgerskab samtidig med, at det engelske statsborgerskab opretholdes. Dansk beskatning baseret på skattemæssigt hjemsted opretholdes dvs. progressionsvirkning".

Skatterådet udtalte i den nævnte afgørelse, med Spørgers fremhævning, at:

"Der er ikke praksis eller kommentarer til OECD modellens artikel 19 vedrørende beskatning i tilfælde af dobbelt statsborgerskab, hvor modtageren af pension bliver statsborger i det land, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende uden opgivelse af det oprindelige statsborgerskab.

Besvarelse af spørgsmålet må ske på grundlag af indholdet af reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 19, stk. 2, litra a, sammenholdt med bestemmelsens formål, som er at udvise gensidig respekt mellem suveræne stater, jf. OECD modellens kommentarer i punkt 1 til den tilsvarende regel i OECD

modellens artikel 19. Dertil kommer OECD modellens kommentarer i punkt 4 til den tilsvarende regel i OECD modellens artikel 19 om at lade beskatningsretten til løn og pension følges".

Dernæst konkluderede Skatterådet, med Spørgers fremhævninger, at:

"På baggrund af en samlet vurdering, er det på dette grundlag Skattestyrelsens opfattelse, at beskatningsretten til spørgerens pension bør fortsætte uændret og tilkomme Storbritannien, hvis Spørger opnår dansk statsborgerskab uden at opgive sit engelske statsborgerskab.

Når Storbritannien fortsat kan beskatte spørgerens pension jf. artikel 19, stk. 2, litra a, kan Danmark dog inddrage indkomsten ved beregningen af de danske skatter som spørgerens skattemæssige hjemstedsland. Danmark skal samtidig give lempelse for dobbeltbeskatningen jf. artikel 22, stk. 2, litra f.

Det betyder, at Danmark kan medregne indkomsten ved beregning af den danske indkomstskat, men skal give nedslag med den del af den danske indkomstskat, som beregnes af den indkomst, der hidrører fra Storbritannien.

På denne måde beskattes indkomsten i sig selv ikke i Danmark, men indkomsten indgår i skatteberegningen, og dermed påvirkes beskatningen vedrørende anden indkomst - med andre ord er der et progressionsforbehold".

Det er på ovenstående baggrund Spørgers opfattelse, at beskatningsretten til Spørgers vederlag samt pensionsindbetalinger fra det engelske universitet tilkommer Storbritannien, idet Spørger under udstationeringen bevarer sit britiske statsborgerskab.

Sammenfattende:

På denne baggrund er det Spørgers opfattelse, at Storbritannien har beskatningsretten til Spørgers vederlag samt pensionsindbetalinger, som Spørger modtager fra det engelske universitet, i den periode, hvor Spørger er udstationeret på forskningsophold i Danmark, og at Skattestyrelsen derfor skal besvare Spørgers spørgsmål med "JA".

Høringssvar fra spørger:

Spørger noterer, at Skattestyrelsen er enige i forudsætningen (1) at Spørgers arbejdsgiver, det engelske universitet, er en britisk statsinstitution i henhold til dansk retspraksis [SKM2017. 471. VLR] og (2) at Spørger har taget bopæl i Danmark med det formål at udføre sit hverv for det engelske universitet.

Spørger forudsætter, at det er Skattestyrelsens vurdering at spørgsmålet om hvem der har beskatningsretten til sin løn og pensionsindbetalinger fra det engelske universitet under sit ophold i Danmark skal afklares ved artikel 19, stk. 1 i Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien (DBO'en).

Skattestyrelsen nævner at hverken DBO'en, OECD's modeloverenskomst eller OECD's kommentarer til artikel 19 i modeloverenskomsten tager stilling til situationer med dobbelt (dansk-britisk) statsborgerskab. Skattestyrelsen nævner også at der ikke er "... taget stilling til en situation, hvor modtageren af løn og pensionsindbetalinger både er statsborger i det land, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende, og er statsborger i det land, hvorfra løn og pensionsindbetalinger bliver betalt."

Det er Spørgers opfattelse at hovedreglen, artikel 19, stk. 1, litra a), bør finde anvendelse i en sådan situation medmindre det kan godtgøres at dette ikke er hensigten med DBO'en. Det er Spørgers opfattelse at det ikke kan godtgøres - især ikke i Spørgers specifikke situation - i modsætning til Skattestyrelsens indstilling.

I henhold til hovedreglen, artikel 19, stk. 1, litra a), så har Storbritannien beskatningsretten til Spørgers løn og pensionsindbetalinger fra det engelske universitet under sit ophold i Danmark. Spørgsmålet er hvorvidt undtagelsen, artikel 19, stk. 1, litra b), bør finde anvendelse. Skattestyrelsen vurderer at undtagelse (b-ii) ikke har betydning eftersom Spørger har taget bopæl i Danmark med det formål at udføre sit hverv for det engelske universitet. Spørgsmålet er derfor hvorvidt undtagelse (b-i) bør finde anvendelse i Spørgers situation.

Skattestyrelsen referer til sag SKM2019. 363. SR forelagt Skatterådet hvor "... Spørger var engelsk statsborger og bosat i Danmark. Spørger overvejede på grund af Brexit at søge om dansk statsborgerskab samtidig med opretholdelse af sit engelske statsborgerskab. Skatterådet bekræftede, at pensionen kunne beskattes i Storbritannien, og at denne beskatningsret kunne fortsætte, selvom spørger opnåede dansk statsborgerskab samtidig med, at det engelske statsborgerskab opretholdes."

Skatterådet udtalte dengang at "Besvarelse af spørgsmålet må ske på grundlag af indholdet af reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 19, stk. 2, litra a, sammenholdt med bestemmelsens formål, som er at udvise gensidig respekt mellem suveræne stater, jf. OECD modellens kommentarer i punkt 1 til den tilsvarende regel i OECD modellens artikel 19. Dertil kommer OECD modellens kommentarer i punkt 4 til den tilsvarende regel i OECD modellens artikel 19 om at lade beskatningsretten til løn og pension følges."

Skatterådet udtalte dengang at "Der er i artikel 19 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien en afvigelse fra OECD-modellen, idet der er tildelt yderligere beskatningsret til løn til ansatte ved ambassader og ansatte ved British Council med udgangspunkt i statsborgerskabet for de personer, der udsendes til værtslandet eller ansættes lokalt. Dette viser, at det med denne dobbeltbeskatningsoverenskomst er ønsket i højere grad at tillægge statsborgerskab betydning ved allokering af beskatningsret end i OECD-modellen. Dette bør efter Skattestyrelsens opfattelse tillægges vægt ved fortolkningen af artikel 19 i denne overenskomst så længe personen opretholder sit oprindelige statsborgerskab. Der henvises i den forbindelse til Wienerkonventionen om traktatretten artikel 31 om almindelige fortolkningsprincipper ved fortolkning af traktater."

Afvigelsen i DBO'en fra OECD-modellen er artikel 19, stk. 1, litra c). Det er Skattestyrelsens opfattelse at det med denne afvigelse "... er ønsket i højere grad at tillægge statsborgerskab betydning ved allokering af beskatningsret " og at undtagelse (b-i) derfor bør udvides til Spørgers situation.

Spørger bemærker imidlertid, at Skattestyrelsen ikke har eksemplificeret hvordan der med litra c) er blevet "... tildelt **yderligere** beskatningsret til løn ... med udgangspunkt i statsborgerskab..." [Spørgers fremhævning].

Det er Spørgers opfattelse at det ikke kan godtgøres at det med litra c) er ønsket i højere grad at tillægge statsborgerskab betydning. Fx:

- Litra c) er en undtagelse til undtagelse (b-ii) som vedrører formålet med en persons ophold i en stat og ikke en persons statsborgerskab.
- Litra c) er i praksis en udvidelse af den udbetalende stats beskatningsret idet den tilsidesætter undtagelse (b-ii). Afvigelsen betyder fx at en person fra Storbritannien eller et tredje land som var hjemmehørende i Danmark *inden* ansættelse ved Storbritanniens ambassade i København, vil blive beskattet i Storbritannien *efter* ansættelse.

Eftersom der ikke findes tilfælde hvor litra c) indskrænker den udbetalende stats beskatningsret, er det Spørgers opfattelse at det er mindst lige så sandsynligt at det med DBO'en er ønsket i højere grad at tillægge den udbetalende stat - og ikke statsborgerskab - betydning.

Spørger bemærker, at et ønske om i højere grad at tillægge den udbetalende stat betydning ville være i overensstemmelse med OECD's kommentarer til artikel 19 i punkt 2:

The principle of giving the exclusive taxing right to the paying State is contained in so many of the existing conventions between OECD member countries that it can be said to be already internationally accepted. It is also in conformity with the conception of international courtesy which is at the basis of the Article and the provisions of the Vienna Conventions on Diplomatic and Consular Relations.

Uanset ovenstående, er det Spørgers opfattelse at anvendelse af undtagelse (b-i) i Spørgers situation ikke ville være i overensstemmelse med hensigten med DBO'en.

I sin juridiske vejledning til Artikel 19 i OECD's modeloverenskomst, skriver Skattestyrelsen - i overensstemmelse med OECD's kommentarer i punkt 4 - at undtagelse (b-i) "... sigter mod **lokalt personale på ambassader og andre diplomatiske repræsentationer**" [min fremhævning].

Det er Spørgers opfattelse at han ikke kan betegnes som "*lokalt personale*" og at gæsteforskeropholdet i Danmark ikke kan betegnes som en "*diplomatisk repræsentation*". Fx:

- Spørger er ansat i Storbritannien under britiske arbejdsretlige love og krav om britisk arbejdstilladelse (versus "lokal ansættelse" ved den britiske ambassade i København under danske arbejdsretlige love og krav om dansk arbejdstilladelse).
- Spørgers løn udbetales i Storbritannien i britiske pund og er afregnet efter britiske lønrammer (versus "lokal ansættelse" ved den britiske ambassade i København hvor løn udbetales i Danmark i danske kroner efter danske lønrammer).
- Spørgers arbejdsgiver, det engelske universitet, har ingen fysisk tilstedeværelse eller repræsentation i Danmark (versus den britiske ambassade i København).
- Det er ikke en del af Spørgers jobbeskrivelse at Spørger skal varetage britiske interesser internationalt eller i Danmark (versus ansættelse ved den britiske ambassade i København).

Det er Spørgers samlede opfattelse at anvendelse af undtagelse (b-i) i Spørgers situation ville være i modstrid med Skatterådets udgangspunkt i sag SKM2019. 363. SR hvor man vurderede at "... *Besvarelse af spørgsmålet må ske på grundlag af indholdet af ... [hovedreglen] ... sammenholdt med bestemmelsens formål...*".

Uanset ovenstående, er det Spørgers opfattelse at Skattestyrelsen ikke har godtgjort hvorfor det "*oprinde- lige statsborgerskab*" bør være udfaldsgivende hvis ønsket er at tillægge statsborgerskab øget betydning.

Skatterådet svarede at beskatningsretten tilfaldt Storbritannien i sag SKM2019. 363. SR, hvorimod det er Skattestyrelsens indstilling at beskatningsretten bør tilfalde Danmark i Spørgers sag. Begge sager involver en situation med dobbelt dansk-britisk statsborgerskab og forskellen må derfor forudsættes at være at statsborgerskab kan rangeres på basis af rækkefølgen hvori de er opnået. Denne forudsætning laves på trods af at de krav og rettigheder som er forbundet med det ene statsborgerskab ikke ændres af det andet statsborgerskab eller rækkefølgen hvori statsborgerskaberne er opnået.

Hvis ønsket er i højere grad at tillægge statsborgerskab betydning, kunne dette gøres ved inddragelse af personlige forhold eller arbejdsforhold. Hvis ønsket er at udvise gensidig respekt mellem suveræne stater, kunne dette gøres ved at tildele den udbetalende stat beskatningsretten for sine egne statsborgere, hvilket er det praktiske udfald i sag SKM2019. 363. SR.

I opsummering:

- Det er Spørgers opfattelsen at hverken DBO'en, OECD's modeloverenskomst eller OECD's kommentarer til artikel 19 i modeloverenskomsten tager stilling til Spørgers situation.

- Det er Spørgers opfattelse at hovedreglen, artikel 19, stk. 1, litra a), bør finde anvendelse i Spørgers situation, da det ikke kan godtgøres, at det ville være i modstrid med hensigten med DBO'en - snarere tværtimod.
- Det er Spørgers opfattelse, at det ikke er godtgjort i hvilken forstand afvigelse 19, stk. 1., litra c) skulle tildele yderligere beskatningsret med udgangspunkt i statsborgerskab - hvilket understøtter at hovedreglen bør finde anvendelse i Spørgers situation.
- Det er Spørgers opfattelse, at det er mindst lige så sandsynligt at det med afvigelse artikel 19, stk. 1., litra c) er ønsket i højere grad at tillægge den udbetalende stat betydning i allokering af beskatningsret - hvilket understøtter at hovedreglen bør finde anvendelse i Spørgers situation.
- Det er Spørgers opfattelse, at anvendelse af undtagelse artikel 19, stk. 1., litra (b-i) i Spørgers situation ikke ville være i overensstemmelse med hensigten med DBO'en - hvilket understøtter at hovedreglen bør finde anvendelse i Spørgers situation.
- Det er Spørgers opfattelse at det ikke er godtgjort hvorfor statsborgerskab "tillægges betydning" ved at rangere dem på basis af rækkefølge - som illustreret af forskellen mellem Skatterådets svar i sag SKM2019. 363. SR og Skattestyrelsens indstilling i Spørgers sag.
- Det er Spørgers opfattelse at det ikke er godtgjort hvorfor hensigten med DBO'en skal findes i en undtagelse til en undtagelse og ikke i hovedreglen.

Spørger noterer at Skattestyrelsen referer til sagerne SKM. 2013.497. SR og SKM2019. 477. SR som eksempel på hidtidig praksis i overensstemmelse med deres indstilling. Det er Spørgers opfattelse at de ikke er relevante for Spørgers sag. Sag SKM. 2013.497. SR vedrører undtagelse (b-ii) som ikke har betydning for Spørgers sag og hverken sag SKM. 2013.497. SR eller sag SKM2019. 477. SR vedrører dobbelt statsborgerskab.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Storbritannien har beskatningsretten til det vederlag, herunder løn og pensionsindbetalinger, som Spørger modtager fra det engelske universitet i den periode, hvor Spørger er udstationeret på et forskningsophold i Danmark.

Begrundelse

Skattestyrelsen forudsætter i besvarelsen, at det engelske universitet er en statsinstitution, og at Spørger udfører sit hverv for dette universitet. Skattestyrelsen forudsætter ligeledes, at arbejdsgiveren bidrager til en pensionsordning som led i ansættelsen, og at disse indbetalinger vil kunne beskattes i Danmark, hvis Danmark kan beskatte indkomsten ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Efter det oplyste har spørger dobbelt statsborgerskab i Danmark og Storbritannien. Spørger har været udrejst af Danmark til Storbritannien i mere end 10 år uden samtidig at have bopæl i Danmark. Spørger udtrådte af fuld dansk skattepligt i 2010 som følge af fraflytningen, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Spørger er ansat som forsker ved et engelsk universitet. Som led i spørgers forskning på det engelske universitet, skal spørger udføre forskning på et udenlandsk universitet. Spørger er som følge deraf taget på et forskningsophold som gæsteforsker i Danmark og har opsagt sit lejemål i Storbritannien.

Spørger er i 2022 indflyttet til Danmark, hvor han bor til leje i en lejlighed. Spørgers forskningsophold i Danmark er pt. tidssat til at vare frem til 2023. Spørgeren vil under forskningsopholdet modtage lønindkomst fra det engelske universitet.

Der indtræder fuld dansk skattepligt ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, når en person har bopæl her i landet og personen tager ophold her i landet. Kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende anses ikke for ophold i så henseende.

Dansk fuld skattepligt indtræder således 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, jf. Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. F. 1.2.2.

Eftersom spørger har rådighed over en fast bolig, som han opholder sig i, og da han løbende udfører arbejde under opholdet i Danmark, vil der indtræde fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1.

Spørger er både engelsk og dansk statsborger. Spørger er bosiddende i Danmark, hvor spørger har en fast bolig til sin rådighed, mens spørger har opsagt sin lejlighed i Storbritannien. Spørger har således ingen rådighed over en fast bolig i Storbritannien.

Spørger modtager indkomst fra Storbritannien, men er bosiddende i Danmark. Indkomsten fra Storbritannien vil ifølge det oplyste blive beskattet i Storbritannien. Samtidig vil Spørger være fuldt skattepligtig i Danmark ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Denne skattepligt fører til beskatning af Spørgers globale indkomst, herunder indkomsten fra Storbritannien. Der opstår således dobbeltbeskatning af indkomsten fra Storbritannien. For at afklare denne beskatning, er der behov for at anvende dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien. I den forbindelse skal det først fastlægges, hvor Spørger må anses for skattemæssigt hjemmehørende. Dette skal ske ifølge artikel 4, stk. 2 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Af artikel 4, stk. 2, litra a fremgår det, at Spørger vil skulle anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed.

Idet Spørger alene har bolig til rådighed i Danmark lægges det derfor til grund ved den videre besvarelse, at Spørger skattemæssigt er hjemmehørende i Danmark ifølge artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Danmark kan, som spørgerens skattemæssige bopælsland ifølge artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten beskatte spørgeren af al indkomst, uanset hvor indkomsten kommer fra (globalindkomstbeskatning).

I det omfang Storbritannien som kildeland også har ret til at beskatte spørgerens indkomst ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten, opstår der en dobbeltbeskatningssituation. Danmark skal i givet fald som bopælsland lempe for denne dobbeltbeskatning ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten artikel 22, som ændret ved protokollens artikel IX, offentliggjort som BKI nr. 93 af 31. juli 1997.

Det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 19, stk. 1, litra a, at vederlag, undtagen pensioner, der udbetales af Storbritannien som stat, herunder fra politiske underafdelinger eller lokale myndigheder til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, dens underafdelinger eller myndigheder beskattes af Storbritannien som kildestat.

Som undtagelse til denne regel gælder, at bopælslandet dvs. Danmark kan beskatte vederlaget, hvis hvervet er udført i Danmark, og den pågældende person er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Det er derudover en betingelse, at denne person også enten (i) er statsborger i Danmark eller (ii) ikke blev hjemmehørende i Danmark alene med det formål at udføre hvervet, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 19, stk. 1, litra b.

Spørger er hjemmehørende og statsborger i Danmark, men ligeledes engelsk statsborger. Der er ikke taget stilling til situationer med dobbelt statsborgerskab i kommentarerne til artikel 19 i OECD's mo-

deloverenskomst. Der er således heller ikke taget stilling til en situation, hvor modtageren af løn og pensionsindbetalinger både er statsborger i det land, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende, og er statsborger i det land, hvorfra løn og pensionsindbetalinger bliver betalt.

Skatterådet har imidlertid taget stilling til en situation med dobbelt statsborgerskab i sagen SKM2019. 363. SR, hvor Spørger var engelsk statsborger og bosat i Danmark. Spørger overvejede på grund af Brexit at søge om dansk statsborgerskab samtidig med opretholdelse af sit engelske statsborgerskab. Skatterådet bekræftede, at pensionen kunne beskattes i Storbritannien, og at denne beskatningsret kunne fortsætte, selvom spørger opnåede dansk statsborgerskab samtidig med, at det engelske statsborgerskab opretholdes.

Skatterådet udtalte i sagen, at "Der er i artikel 19 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien en afvigelse fra OECD-modellen, idet der er tildelt yderligere beskatningsret til løn til ansatte ved ambassader og ansatte ved British Council med udgangspunkt i statsborgerskabet for de personer, der udsendes til værtslandet eller ansættes lokalt. Dette viser, at det med denne dobbeltbeskatningsoverenskomst er ønsket i højere grad at tillægge statsborgerskab betydning ved allokering af beskatningsret end i OECD-modellen. Dette bør efter Skattestyrelsens opfattelse tillægges vægt ved fortolkningen af artikel 19 i denne overenskomst så længe personen opretholder sit oprindelige statsborgerskab. Der henvises i den forbindelse til Wienerkonventionen om traktatretten artikel 31 om almindelige fortolkningsprincipper ved fortolkning af traktater."

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at det også i den foreliggende sag bør tillægges vægt ved fortolkningen af artikel 19 i denne overenskomst, at det med denne dobbeltbeskatningsoverenskomst er ønsket i højere grad at tillægge statsborgerskab betydning ved allokering af beskatningsret end i OECD-modellen. Der henvises i den forbindelse til Wienerkonventionen om traktatretten artikel 31 om almindelige fortolkningsprincipper ved fortolkning af traktater.

Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 19, stk. 1, litra b er som nævnt en undtagelsesregel, som fører til, at bopælslandet Danmark kan beskatte lønindkomsten og pensionsindbetalingerne. Dette gælder uanset, at lønnen betales af en offentlig statsinstitution i Storbritannien. Undtagelsen finder dog kun anvendelse i den foreliggende sag, såfremt Spørgeren udfører hvervet i Danmark, og enten er statsborger i Danmark eller har taget bopæl i Danmark uden at dette alene skete med det formål at varetage hvervet.

Den førstnævnte undtagelse (om dansk statsborgerskab) har betydning i den foreliggende sag. Den sidstnævnte undtagelse (om formålet med bopælen i det land, hvor arbejdet udføres) har derimod ikke betydning i den foreliggende sag, idet Spørger netop har taget bopæl i Danmark med det formål at varetage et hverv for et statsligt universitet i Storbritannien.

På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at beskatningsretten til spørgerens lønindkomst og pensionsindbetalinger bør tilfalde Danmark. Dette er i overensstemmelse med resultatet i sagen SKM2019. 363. SR. Det fremgår således af Skatterådets svar i sagen SKM2019. 363. SR, at Storbritannien kunne beskatte pensionen, selvom Spørger i denne sag ønskede at opnå dansk statsborgerskab uden at opgive sit oprindelige engelske statsborgerskab. Beskatningsretten blev således ikke ændret af, at spørgeren også ville blive dansk statsborger.

Beskatning i det land hvor hvervet er udført, og hvor personen er hjemmehørende, selvom lønnen betales af en statslig institution i det andet land på grundlag af artikel 19 i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, fremgår også af hidtidig praksis.

Det fremgår af sagen i SKM2013. 497. SR, at beskatningsretten til løn fra et dansk universitet tilfaldt Norge, efter at spørgeren var blevet skattemæssigt hjemmehørende i Norge. Spørgeren i sagen var dansk

statsborger og blev ikke hjemmehørende i Norge alene med det formål at udføre sit hverv for det danske Universitet.

Det fremgår også af Skatterådets afgørelse i SKM2019. 477. SR, at beskatningsretten ville tilfalde Norge, selvom spørgeren udførte et hverv i Norge for en dansk forskningsinstitution. I denne sag var en herboende norsk statsborger i gang med et 3-årigt ph.d.-studium. Han havde samtidigt og som led i dette studium to stillinger ved forskningsinstitutioner i Danmark og i Norge, hvorfra han modtog løn. Spørger påtænkte at flytte fra Danmark til Norge. I den forbindelse ville han blive skattemæssigt hjemmehørende i Norge, og han ville udføre sin hverv i Norge. På det grundlag fandt Skatterådet ikke, at Danmark ville kunne beskatte indkomsten fra den danske forskningsinstitution, jf. den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 19, stk. 2.

Skattestyrelsen kan derfor ikke bekræfte, at Storbritannien har beskatningsretten til det vederlag, herunder løn og pensionsindbetalinger, som Spørger modtager fra det engelske universitet i den periode, hvor Spørger er udstationeret på et forskningsophold i Danmark.

Skattestyrelsens svar på Spørgers hørings svar

Spørger har i sit hørings svar noteret, at Skattestyrelsen er enig i vurderingen af, at det engelske universitet er en britisk statsinstitution og henviser til SKM2017. 471. VLR, hvor et dansk universitet blev vurderet som en statsinstitution. Denne konklusion var baseret på en gennemgang af lovgrundlaget for universiteterne i Danmark, en gennemgang af KSL § 1, stk. 1, nr. 4, om fortsat dansk skattepligt ved udsendelse for den danske stat mv., og den tidligere dom i SKM2014. 160. ØLR om et andet dansk universitet.

Skattestyrelsen forudsætter ved besvarelsen af spørgsmålet som nævnt i begrundelsen, at det engelske universitet er en statsinstitution, og at Spørger udfører sit hverv for dette universitet. Skattestyrelsen har derfor ikke foretaget nogen særskilt vurdering heraf. Det bemærkes i øvrigt at den nævnte dom alene vedrører vurderingen af et dansk universitet baseret på dansk lovgivning.

Spørger har i sit hørings svar blandt andet nævnt, at hovedreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien artikel 19, stk. 1, litra a, bør finde anvendelse i Spørgers situation, medmindre det kan godtgøres, at dette ikke er hensigten med dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Det er spørgers opfattelse, at dette ikke kan godtgøres i Spørgers specifikke situation.

Det er Spørgers opfattelse, at Skattestyrelsens anvendelse af undtagelsen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien artikel 19, stk. 1, litra b (i) ikke er i overensstemmelse med hensigten med dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Spørger skriver følgende i sit hørings svar: "I sin juridiske vejledning til artikel 19 i OECD's modeloverenskomst, skriver skat - i overensstemmelse med OECD's kommentarer i punkt 4 - at undtagelse (b-i), sigter mod lokalt personale på ambassader og andre diplomatiske repræsentationer"

Spørger er således af den opfattelse, at han ikke kan betegnes som "lokalt personale" og at gæsteforskeropholdet i Danmark ikke kan betegnes som en "diplomatisk repræsentation". Spørger gør bl.a. gældende, at han ikke skal varetage britiske interesser internationalt eller i Danmark (versus ansættelse ved den britiske ambassade i København)

Hertil bemærkes, at artikel 19, stk. 1, litra b i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien som udgangspunkt finder anvendelse, såfremt betingelserne herfor er opfyldt. Der er som nævnt tale om en undtagelsesregel, som fører til, at Danmark kan beskatte lønindkomsten og pensionsindbetalingerne, når modtageren er skattemæssigt hjemmehørende og statsborger i Danmark. Dette gælder uanset, at lønnen betales af en offentlig statsinstitution i Storbritannien.

Skattestyrelsen er enig med Spørger i, at han ikke, baseret på det oplyste om hans ansættelsesforhold, kan betragtes som lokalt personale eller involveret i diplomatisk repræsentation. Det er imidlertid ikke en betingelse for anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten artikel 19, stk. 1, litra b, at der er tale om lokalt personale eller diplomatisk repræsentation. Dette fremgår også af praksis i SKM2013. 497. SR (om en dansk forsker med arbejde i Norge) og SKM2019. 477. SR (om en norsk forsker der flyttede til Norge for at arbejde).

Det er endvidere Spørgers opfattelse, at det ikke er godtgjort, hvorfor statsborgerskab "tillægges betydning" ved at rangere dem på basis af rækkefølgen hvor statsborgerskab er opnået - som illustreret af forskellen mellem Skatterådets svar i sag SKM. 2019.363. SR og Skattestyrelsens indstilling i Spørgers sag.

Det er Spørgers samlede opfattelse, at anvendelse af undtagelse b (i) i Spørgers situation ville være i modstrid med Skatterådets udgangspunkt i sag SKM2019. 363. SR.

Hertil bemærkes, at spørgeren i sagen SKM2019. 363. SR modtog en livsvarig pension fra det engelske forsvar, som var optjent, mens han gjorde tjeneste i den engelske hær, inden han blev skattepligtig i Danmark. I den foreliggende sag er der i stedet tale om arbejde i Danmark som led i et forskningsophold og spørgsmålet vedrører beskatningen af lønindkomst og pensionsindbetalinger i den forbindelse.

Sagerne vedrører således ikke samme situation.

I den foreliggende sag kan Spørgers situation i stedet sammenlignes med SKM2013. 497. SR (om en dansk forsker med arbejde i Norge) og SKM2019. 477. SR (om en norsk forsker der flyttede til Norge for at arbejde), selvom der ikke var tale om dobbelt statsborgerskab i disse sager. Begge disse sager angik imidlertid arbejde som led i et forskningsophold og anvendelsen af den tilsvarende undtagelsesregel i Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Sagen SKM2019. 477. SR omfattede således den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 19, stk. 2, litra a, som i det hele svarer til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien artikel 19, stk. 1, litra b. Spørgeren i denne sag var norsk statsborger og modtog bl.a. løn fra Danmark, men bosatte sig i Norge. Da han både var hjemmehørende i Norge i perioden og norsk statsborger, svarede Skatterådet, at Danmark ikke ville kunne beskatte indkomsten fra universitetet i Danmark, jf. den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 19, stk. 2, når hvervet blev udført i Norge.

Når det gælder betydningen af statsborgerskab bemærkes, at både skattemæssigt hjemsted og statsborgerskab har betydning ved anvendelse af artikel 19, stk. 1, litra b i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.

Ved fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst finder Wienerkonventionen om traktatretten, artikel 31, om almindelige fortolkningsprincipper ved fortolkning af traktater anvendelse.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det med denne dobbeltbeskatningsoverenskomst er ønsket i højere grad at tillægge statsborgerskab betydning ved allokering af beskatningsret end i OECD's modeloverenskomst. Dette bør efter Skattestyrelsens opfattelse tillægges vægt ved fortolkningen af artikel 19 i denne overenskomst, hvilket også skete i sagen SKM2019. 363. SR.

I den foreliggende sag er Spørger både skattemæssigt hjemmehørende og statsborger i Danmark. Da Spørger er født og opvokset i Danmark og fortsat er dansk statsborger, afskærer det ikke Danmark fra at beskatte ifølge artikel 19, stk. 1, litra b i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, at Spørger sidenhen også er blevet statsborger i Storbritannien.

Dette resultat er i overensstemmelse med resultatet i sagen SKM2019. 363. SR, hvor Storbritannien fortsat kunne beskatte pensionen fra det engelske forsvar, selvom spørgeren sidenhen også ville opnå dansk statsborgerskab.

Høringssvaret fra spørgeren giver derfor ikke anledning til en ændring i indstilling.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Uddrag af bekendtgørelse nr. 824 af 28/04/2021 (Kildeskatteloven)

§ 1

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

Stk. 1.

personer, der har bopæl her i landet,

(...)

§ 7

Stk. 1.

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

Uddrag af BKI nr. 6 af 12. februar 1981 om "Bekendtgørelse af overenskomst af 11. november 1980 med Storbritannien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding."

(...)

Artikel 4

Skattemæssigt hjemsted

Stk. 1.

I denne overenskomst betyder udtrykket "en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat", enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende kriterium. Udtrykket omfatter dog ikke en person, som er skattepligtig i denne stat udelukkende af indkomst fra kilder i eller formue, der beror i denne stat.

Stk. 2.

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

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

(...)

Artikel 19

Offentlige hverv

Stk. 1.

a) Vederlag, undtagen pensioner, der udbetales af en kontraherende stat, dens politiske underafdeling eller lokale myndighed til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, dens underafdeling eller myndighed, kan kun beskattes i denne stat.

b) Et sådant vederlag kan imidlertid kun beskattes i den anden kontraherende stat, hvis hvervet er udført i denne stat, og den pågældende er en i denne stat hjemmehørende person, som

(i) er statsborger i denne stat; eller

(ii) ikke blev hjemmehørende i denne stat alene med det formål at udføre hvervet.

(...)

Uddrag af BKI nr. 7 af 22. januar 1992 om "Bekendtgørelse af protokol af 1. juli 1991 om ændring af overenskomst af 11. november 1980 med Storbritannien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding."

(...)

Artikel VIII

Følgende nye bestemmelser skal indsættes umiddelbart efter artikel 19, stykke 1, litra b), i overenskomsten:

»c) Uanset bestemmelserne i litra b), (ii) i dette stykke, skal bestemmelserne i litra a) finde anvendelse på vederlag, som betales til

i) ansatte ved Storbritanniens ambassade eller ved The British Council i København, som ikke er danske statsborgere, og

ii) ansatte ved den danske ambassade i London, som ikke er statsborgere i Det Forenede Kongerige.«

(...)

Uddrag af BKI nr. 93 af 31. juli 1997 om "Bekendtgørelse af protokol af 15. oktober 1996 om ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland."

ARTIKEL IX

Artikel 22, stykke 2, i overenskomsten ophæves og erstattes af følgende:

2.

a) Med forbehold af bestemmelserne i litra f) i dette stykke, skal Danmark, i tilfælde hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i Det Forenede Kongerige, indrømme et fradrag i skatten af denne persons indkomst med et beløb, som svarer til den skat, der er betalt af indkomsten i Det Forenede Kongerige.

(...)

f) I tilfælde hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst kun kan beskattes i Det Forenede Kongerige, kan Danmark medregne denne indkomst i beskatningsgrundlaget, men skal indrømme et fradrag i indkomstskatten for den del af indkomstskatten, som svarer til den indkomst, der hidrører fra det Forenede Kongerige. ’

Uddrag af wienerkonventionen (Bekendtgørelse af konvention af 23. maj 1969 om traktatretten)

(...)

Artikel 31

Almindelig regel om fortolkning

1. En traktat skal fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål.

2. Med henblik på fortolkningen af en traktat indgår i sammenhængen foruden selve teksten inklusive dens præambel og bilag:

(a) enhver aftale vedrørende traktaten, som er indgået mellem samtlige deltagere i forbindelse med traktatens indgåelse;

(b) ethvert dokument, som er udarbejdet af en eller flere deltagere i forbindelse med traktatens indgåelse og godkendt af de øvrige deltagere som et dokument i tilknytning til traktaten.

3. Jævnside med sammenhængen skal der tages hensyn til:

(a) en eventuel efterfølgende aftale mellem deltagerne vedrørende traktatens fortolkning eller anvendelsen af dens bestemmelser;

(b) enhver efterfølgende praksis vedrørende traktatens anvendelse, som fastslår en enighed mellem deltagerne vedrørende dens fortolkning;

(c) enhver relevant folkeretlig retsregel, som finder anvendelse i forholdet mellem deltagerne.

4. Der skal tillægges et udtryk en særlig betydning, hvis det er godtgjort, at dette var deltagerenes hensigt.

(...)

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. F. 9.2.18.17.2 (Storbritannien)

Artikel 19: Offentlige hverv

Artiklen er ændret ved protokol af 1. juli 1991, artikel VIII.

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Vederlag, som betales til ansatte ved Storbritanniens ambassade eller ved British Council i København, som ikke er danske statsborgere, kan kun beskattes i Storbritannien. Dette gælder også for lokalt ansat personale. Se protokol af 1. juli 1991, artikel VIII, der indsætter ny artikel 19, stk. 1, litra c.

Vederlag, som betales til ansatte ved den danske ambassade i London, som ikke er statsborgere i Storbritannien, kan kun beskattes i Danmark. Dette gælder også for lokalt ansat personale. Se protokol af 1. juli 1991, artikel VIII, der indsætter ny artikel 19, stk. 1, litra c.

Vederlag til optrædende kunstnere og sportsfolk, der er offentligt ansat, er omfattet af artikel 19 og ikke artikel 17.

En universitetsansat forsker med bopæl i Danmark blev udstationeret i Storbritannien, hvortil han og familien flyttede. Han var aflønnet af universitetet i Danmark og boligen blev udlejet midlertidigt. Han blev fortsat anset for fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Spørgsmålet i sagen var, om han var skattepligtig til Danmark af sin indtægt fra universitetet efter artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, eller om Storbritannien havde beskatningsretten efter DBO'ens artikel 15. Afgørende for sagens udfald var, om den løn, som det danske universitet udbetalte til forskeren, var udbetalt af "staten". Efter en gennemgang af lovgrundlaget for universiteterne, af KSL § 1, stk. 1, nr. 4, og SKM2014. 160. ØLR fandt Vestre Landsret efter en samlet vurdering, at der ved vedtagelsen af universitetsloven i 2003 ikke skete en ændring af, at universiteterne skal anses som en statsinstitution i DBO'ens forstand. Forskerens løn var derfor skattepligtig til Danmark i henhold til artikel 19. Se SKM2017. 471. VLR.

Se SKM2019. 363. SR om en situation, hvor en person, der var pensioneret fra den britiske hær ønskede at opnå dobbelt statsborgerskab. Skatterådet bekræftede, at pensionen kunne beskattes i Storbritannien, og at denne beskatningsret kunne fortsætte, selvom spørger opnår dansk statsborgerskab samtidig med, at det engelske statsborgerskab opretholdes. Danmark kunne under alle omstændigheder beskatte indkomsten baseret på personens skattemæssige hjemsted i Danmark, men der skulle gives lempelse efter metoden eksemption med progressionsforbehold.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. F. 8.2.2.19.1.1 (OECD modeloverenskomstens artikel 19)

(...)

Gage, løn og andet lignende vederlag

Modeloverenskomstens artikel 19, stk. 1, handler om vederlag, der udbetales af en kontraherende stat eller en politisk underafdeling eller en lokal myndighed til en fysisk person for at varetage et hverv i den pågældende stats eller underafdelings eller myndigheds tjeneste.

Arten af indkomst i modeloverenskomstens artikel 19, stk. 1, litra a, er den samme som den, der findes i modeloverenskomstens artikel 15, som er den generelle bestemmelse om løn og andet lignende vederlag. Se afsnit C. F. 8.2.2.15.1.

OECD-landene er generelt enige om, at udtrykket "gage, løn og andre lignende vederlag" ikke kun omfatter vederlag i penge. Det omfatter også personalegoder som fx fri bil eller fri bolig til rådighed, syge- eller livsforsikringsdækning og betalt medlemskab af foreninger. Se punkt 2.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19.

(...)

Uddrag af Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. F. 1.2.2(Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?)

(...)

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

(...)

Uddrag af Kommentarer til "Modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter" af 2017

Kommentarer til artikel 19 om beskatningen af vederlag for offentlige hverv

(...)

Punkt 4.

En undtagelse fra princippet om at give den udelukkende beskatningsret til den udbetalende stat indeholdes i stk. 1, litra b). Dette skal ses på den baggrund, at modtagerstaten, i henhold til de ovennævnte Wienerkonventioner, er berettiget til at beskatte vederlag, der betales til visse persongrupper i udenlandske diplomatiske missioner og konsulære repræsentationer, når disse har fast bopæl eller er statsborgere i denne stat.

(...)

SKM2017. 471. VLR

Spørgsmålet i sagen var, om en forsker i perioden 1. marts 2013 til 28. februar 2014, hvor han var udstationeret til Storbritannien i forbindelse med sin ansættelse ved G1 Universitet, var skattepligtig til Danmark af sin indtægt fra G1 Universitet efter artikel 19 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, eller om Storbritannien havde beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 15. Forskeren havde bevaret sin bopæl og dermed fulde skattepligt til Danmark under udstationeringen.

Afgørende for sagens udfald var, om den løn, som G1 Universitet udbetalte til forskeren, var udbetalt af "staten".

Efter en gennemgang af lovgrundlaget for universiteterne, af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 4, og SKM2014. 160. ØLR fandt Vestre Landsret efter en samlet vurdering, at der ved vedtagelsen af universitetsloven i 2003 ikke var sket en ændring af, at universiteterne skulle anses som en statsinstitution i dobbeltbeskatningsoverenskomstens forstand.

SKM2013. 497. SR

A var bosat i Norge med sin familie, og blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i Norge ifølge artikel 4 i DBO Norden. Det var ikke en forudsætning for A's gennemførelse af et phd-studium, at hun rejste til Norge, og gæsteforskeropholdet her fremgik ikke af hendes oprindelige phd-plan. Hun havde allerede i 2008 gennemført et fyldestgørende gæsteforskerophold på et andet universitet i Danmark. Den eneste årsag til, at hun flyttede til Norge, var, at hendes mand fik en stilling i en norsk virksomhed. Dermed blev A ikke hjemmehørende i Norge alene med det formål at udføre sit hverv for det aktuelle danske Universitet.

SKM2019. 363. SR

Spørger var engelsk statsborger og bosat i Danmark. Spørgers ægtefælle og børn var danske statsborgere. Spørger modtog livsvarig pension fra det engelske forsvar, som blev optjent, mens spørger gjorde tjeneste i den engelske hær, inden spørger blev skattepligtig i Danmark. Spørger overvejede på grund af Brexit at søge om dansk statsborgerskab samtidig med opretholdelse af sit engelske statsborgerskab. Skatterådet bekræftede, at pensionen kunne beskattes i Storbritannien, og at denne beskatningsret kunne fortsætte, selvom spørger opnåede dansk statsborgerskab samtidig med, at det engelske statsborgerskab blev opretholdt. Dansk beskatning baseret på skattemæssigt hjemsted blev opretholdt dvs. progressionsvirkning.

SKM2019. 477. SR

Spørger var i gang med et 3-årigt ph.d.-studium, som var bygget op gennem en 50%-stilling som ph.d.-studerende ved den norske offentlige forskningsinstitution G1 og en 50%-stilling som ph.d.-studerende ved det danske universitet G2. Spørger flyttede med sin familie til Norge, inden han flyttede videre til USA på studieophold. Spørger ønskede en afklaring af beskatningen af hans løn fra henholdsvis G1 og G2 under studieopholdet i USA.

Skatterådet fandt, at spørger fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark efter fraflytningen pr. 1. juli 2019, idet han som følge af ansættelsen på G2 ansås for udsendt af den danske stat. Under opholdet i Norge havde Norge dog beskatningsretten til lønnen fra G2. Under studieopholdet i USA kunne USA beskatte den del af lønnen fra G2, som kunne henføres til arbejde udført i USA, jf. artikel 15, stk. 1, i den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Lønnen fra G1 kunne efter fraflytningen kun beskattes i Norge, idet spørgeren herefter var hjemmehørende i Norge efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Skatterådet bekræftede, at honorarer udbetalt af ikke-offentlige organisationer for arbejde udført i USA ikke blev beskattet i Danmark. Spørger var endvidere ikke omfattet af reglerne om fraflytterskat på aktier og anparter.