

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 9270 af 23/01/2024 (Gældende)

Skattemæssigt hjemsted - Flytning til Tyskland

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1182986

Skattemæssigt hjemsted - Flytning til Tyskland

Spørger var pr. 1. august 2023 blevet ansat i Tyskland hos et tysk selskab. Spørger ville derfor fremover bo, arbejde og hovedsageligt opholde sig i Tyskland. Spørger ejede en bolig i Danmark, hvor hans ægtefælle og børn var blevet boende efter Spørger var flyttet til Tyskland.

Skatterådet bekræftede, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, ifølge artikel 4, stk. 2, litra b, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det var Skatterådets opfattelse, at det ikke med fornøden sikkerhed kunne fastslås i hvilken af de to stater, Spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser, idet Spørger havde personlige og økonomiske interesser i både Danmark og Tyskland. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter artikel 4, stk. 2, litra a (om midtpunkt for livsinteresser), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. At Spørgers ægtefælle planlagde at fraflytte Danmark ca. 2 år senere kunne efter Skatterådets opfattelse ikke føre til et andet resultat på det tidspunkt, hvor Spørger flyttede til Tyskland. Praksis om ophør af fuld skattepligt efter dansk intern ret kunne efter Skatterådets opfattelse heller ikke føre til et andet resultat.

Spørgers ophold i Tyskland var dog af varig og ikke tidsbegrænset karakter, og Spørger forventede at opholde sig væsentligt mere i Tyskland end i alle andre stater enkeltvist, herunder Danmark. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at Spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland efter artikel 4, stk. 2, litra b (om sædvanligt ophold), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, ville have ophold.

I spørgsmål 3 ønskedes det lagt til grund, at Spørgers ophold i Danmark var større, end hvad der var beskrevet i de faktiske forhold som grundlag for besvarelse af spørgsmål 1 og 2. Besvarelse af spørgsmål ville derfor indebære vurdering af alternative fakta, hvorfor Skatterådet afviste at besvare spørgsmålet, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, og Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A. A. 3.9.1.

Skatterådsmøde 21. januar 2024 - SKM2024.79.SR

Spørgsmål:

1. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland?
2. Hvis spørgsmål 1 besvares benægtende, kan Skattestyrelsen i så fald bekræfte, at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra b, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland?
3. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at Spørger anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra b, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, i tilfælde af, at Spørgers ophold i Danmark er større end i den forudsætning, som ligger til grund for spørgsmål 2, dog således, at Spørger forsat opholder sig mest i Tyskland?

Svar:

1. Nej
2. Ja
3. Afvises

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har om de faktiske forhold oplyst følgende.

Spørger er dansk statsborger og har siden foråret 2016 været bosiddende i Danmark sammen med sin familie bestående af ægtefælle samt to børn. De er bosiddende i en ejerbolig i Danmark, som de erhvervede i forbindelse med flytningen til Danmark.

Spørger kom til Danmark fra X-land som flygtning som barn, og han har tilbragt en stor del af sin barndom og ungdom i Danmark, hvor spørgers mor også stadig bor. Han modtog dansk statsborgerskab i 1991.

Spørger har opholdt sig 15 år i Y-land, inden familien flyttede til Danmark, og parrets børn er født uden for Danmark. Flytningen til Danmark var primært motiveret af, at børnene skulle lære dansk og gå i skole her.

Opholdet i Danmark fra 2016 og indtil i dag har altid været tiltænkt som midlertidigt i den forstand, at når børnene nærmede sig myndighedsalderen og var blevet fortrolige med det danske sprog og kultur, ville familien, og i hvert fald Spørger og ægtefælle, bosætte sig uden for Danmark igen.

Spørger har siden tilflytningen arbejdet for et dansk selskab af en international koncern. Stillingen indebar et stort antal rejsedage uden for Danmark.

Spørger har med virkning fra den 1. august 2023 fået en ny, tidsbegrænset lokalansættelse som Chief Operating Officer (COO) hos et selskab, H1, med hovedsæde i Tyskland. Selskabets kontor er placeret i Tyskland, hvorfra Spørger primært vil udføre sit daglige arbejde. Hele ledelsen i selskabet er samlet i Tyskland og har primært arbejdssæde her.

Spørgers primære arbejdsplads vil være fysisk på selskabets kontor i Tyskland, og han vil få en bopæl til rådighed i Tyskland. Der vil dog være en del rejseaktivitet forbundet med stillingen, og man forventer således et arbejdsmønster, hvor ca. 40-50 % af arbejdsdagene tilbringes på hovedkontoret i Tyskland og ca. 40-50 % i øvrige lande.

For så vidt angår weekender, fridage og ferier, vil Spørger som udgangspunkt opholde sig i Tyskland eller Y-land, hvor familien fortsat har private og arbejdsmæssige relationer, og hvor Spørgers ægtefælle jævnligt har rejser til i forbindelse med sit arbejde. Spørger vil kun lejlighedsvis og sporadisk opholde sig i Danmark, estimeret til ca. 5-10 % af årets dage. Det er ikke intentionen, at han skal udføre arbejde fysisk i Danmark.

Familien forventer for nuværende at blive boende i Danmark, men det er forventningen, at de fraflytter Danmark inden for en periode efter Spørgers fraflytning til Tyskland. Nærmere detaljer vedrørende fraflytningen er endnu ikke endeligt på plads, men ægtefællens fraflytning vil efter planen ske omkring det tidspunkt hvor det yngste barn fylder 18 år. Det betyder, at efter planen vil ægtefællen flytte til Tyskland lidt under 2 år efter Spørgers flytning. Spørger bemærker det naturlige i, at ægtefællen indtil fraflytningen gradvist vil etablere sig mere og mere i Tyskland og løbende lukke ned i Danmark, ligesom Spørger noterer, at tidspunktet for ægtefællens flytning selvsagt kan blive påvirket af barnets udvikling og modenhed. Men ovenstående er planerne nu og her.

Inden en fraflytning vil familien jævnligt besøge Spørger i Tyskland, ligesom de vil tilbringe fritid, ferier mv. sammen forskellige steder i og uden for Europa.

Spørger ejer familiens nuværende bolig i Danmark ligeligt sammen med sin ægtefælle. Spørger ejer derudover en mindre udlejningsejendom også i Danmark, som er udlejet til et familiemedlem. Boligen har aldrig været benyttet privat af Spørger, og den forventes afhændet inden for det næste års tid.

Al løn vil fra 1. august 2023 blive oppebåret i Tyskland. Spørger får foruden en grundløn på ca. xxx.xxx kr. om måneden diverse tillæg og personalegoder som telefon, bærbar computer, forsikringer mv. samt stillet en bolig til rådighed i Tyskland., som vil have en passende størrelse for en familie på fire personer. Spørger vil ligeledes have mulighed for at modtage en årlig bonus på op til 60 % af den årlige grundløn.

Derudover ejer Spørger investeringer i værdipapirer i forskellige lande, herunder Z1-land og Z2-land. De samlede investeringer har en værdi på ca. x.xxx.xxx kr. pr. medio juli 2023.

Spørger er også eneejer af et holdingselskab, H2, hvis aktiver består af en kontantbeholdning samt unoterede aktier. For så vidt angår de unoterede aktier, består hovedparten af disse af kapitalandele i Spørgers nye, tyske arbejdsgiver. Holdingselskabets samlede værdier udgør ca. xx.xxx.xxx kr., hvoraf de tyske kapitalandele udgør lige under x.xxx.xxx kr. (xxx.xxx EUR), dvs. lige knap halvdelen. Sammensætningen af holdingselskabets aktivmasse betyder, at driften heraf kun påkræver Spørgers opmærksomhed i et begrænset omfang og oftest i forbindelse med aflæggelse af årsregnskab mv. Dispositionerne sker altid i samråd med selskabets danske rådgiver.

Endelig har Spørger bidraget til danske arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger som et led i tidligere ansættelser i Danmark.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

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

Spørgers tyske rådgiver har bekræftet, at Spørger efter tysk ret vil blive anset som fuldt skattepligtig til Tyskland, og da Spørger ligeledes må anses for at være fuldt skattepligtig til Danmark, idet boligen i Danmark forbliver til hans rådighed, skal det skattemæssige hjemsted afklares i henhold til artikel 4, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Den relevante bestemmelse har følgende ordlyd:

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

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

Det følger af punkt 15 i kommentarerne til OECD-modellens artikel 4, at "når en fysisk person har fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med

hvilken af de to kontraherende stater, han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til hans familie og sociale forhold, hans beskæftigelse, hans politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, hans forretningssted, det sted, hvorfra han administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser grundet på den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed."

Vurderingen efter artikel 4, stk. 2, litra a, er således en samlet konkret vurdering af de personlige og økonomiske interesser.

Personlige interesser

Spørger kom til Danmark fra X-land som flygtning som barn, og han har tilbragt en stor del af sin barndom og ungdom i Danmark. Han modtog dansk statsborgerskab i 1991.

Idet Spørger sammen med sin ægtefælle har boet og arbejdet uden for Danmark i 15 år inden tilbageflytningen, og idet ægteparrets børn er født uden for landet, har de ikke den samme dybe tilknytning til Danmark, som de fleste danskere typisk har.

Opholdet i Danmark fra 2016 og indtil i dag har altid været tiltænkt som midlertidigt i den forstand, at når børnene nærmede sig myndighedsalderen og var blevet fortrolige med det danske sprog og kultur, ville familien, og i hvert fald Spørger og ægtefælle, bosætte sig uden for Danmark igen.

Spørger har et bredt netværk, primært på tværs af Europa, med udgangspunkt i sin tid i Y-land, og han vil i forbindelse med flytningen til Tyskland etablere yderligere personlige relationer dér.

Spørger vil således have personlige forbindelser i både Danmark, som også inkluderer hans mor, og i Tyskland, og disse vil i begyndelsen være stærkest i Danmark, om end forbindelsen hertil efter al sandsynlighed vil være af midlertidig karakter.

Tilknytningen til Danmark er nu meget midlertidig og under afvikling for ægtefællen, og Tyskland vil inden længe være det samlede bopælsland for ægteparret.

Vurderingen af midtpunktet for livsinteresser i denne overgangsperiode, hvor Spørgers ægtefælle midlertidigt bor i Danmark, bør tage højde for den indbyggede midlertidighed, der er i disse forhold. Dette understøttes også af punkt 15 til modeloverenskomstens artikel 4, hvoraf det fremgår, det er "*åbenbart, at overvejelser grundet på den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed.*"

Der kan i øvrigt drages paralleller til vurderingen af, om en person har ophør af skattepligt efter kildeskattelovens § 1 i forbindelse med fraflytning. Her følger af praksis, at personer, som fraflytter Danmark, og hvor ægtefælle midlertidigt bliver boende i Danmark med henblik på afvikling af familiens forhold (salg af bolig, afslutning af børns skolegang mv.), vil have ophør af fuld skattepligt på fraflytningstidspunktet, idet den bolig, som ellers ville begrunde fortsat skattepligt er af midlertidig karakter, idet intentionen normalt er, at begge ægtefæller fraflytter Danmark.

Der er således tale om vurdering af midlertidighed efter begge regelsæt, som reelt vedrører samme forhold, nemlig tilknytningen til Danmark i en overgangsperiode, og det vil naturligt sætte sig i de underliggende principper for begge vurderinger.

Spørgers personlige interesser i Danmark er midlertidige, hvilket der bør tages højde for i den samlede vurdering af midtpunktet for hans livsinteresser.

Økonomiske interesser

Som nævnt ejer Spørger familiens nuværende bolig i Danmark ligeligt sammen med sin ægtefælle. Boligen forbliver i første omgang i familiens rådighed.

Derudover ejer Spørger en mindre udlejningsejendom, også i Danmark, som er udlejet til et familiemedlem. Boligen har aldrig været benyttet privat af Spørger, og den forventes afhændet inden for det næste års tid.

Al løn vil fra 1. august 2023 blive oppebåret i Tyskland. Spørger får foruden en grundløn på ca. xxx.xxx kr. om måneden diverse tillæg foruden personalegoder som telefon, bærbar computer, forsikringer mv. stillet en bolig til rådighed i Tyskland, som vil have en passende størrelse for en familie på fire personer. Spørger vil ligeledes have mulighed for at modtage en årlig bonus. på op til 60 % af den årlige grundløn.

Derudover ejer Spørger investeringer i værdipapirer i forskellige lande, herunder Z1-land og Z2-land. De samlede investeringer har en værdi på ca. x.xxx.xxx kr. pr. medio juli 2023.

Spørger er også eneejer af et holdingselskab, hvis aktiver består af en kontantbeholdning samt unoterede aktier. For så vidt angår de unoterede aktier, består hovedparten af disse af kapitalandele i Spørgers nye, tyske arbejdsgiver. Holdingselskabets samlede værdier udgør ca. xx.xxx.xxx kr., hvoraf de tyske kapitalandele udgør lige under x.xxx.xxx kr. (xxx.xxx EUR), dvs. lige knap halvdelen. Sammensætningen af holdingselskabets aktivmasse betyder, at driften heraf kun påkræver Spørgers opmærksomhed i et begrænset omfang og oftest i forbindelse med aflæggelse af årsregnskab mv. Dispositionerne sker altid i samråd med selskabets danske rådgiver.

Endelig har Spørger bidraget til danske arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger som et led i tidligere ansættelser i Danmark.

Som det fremgår af ovenstående, vil Spørgers indkomst primært hidrøre fra ansættelsen i Tyskland, ligesom en væsentlig del af aktivmassen i holdingselskabet også består af tyske kapitalandele. De danske økonomiske interesser er således begrænset til ejendommene samt pensionsordningerne, og det er derfor vores opfattelse, at Spørger har de stærkeste økonomiske interesser i Tyskland.

Henset til den relativt svage og midlertidige personlige forbindelse til Danmark sammenholdt med de stærke økonomiske forbindelser til Tyskland er det vores vurdering ud fra en samlet, konkret afvejning af sagens omstændigheder, at Spørgers centrum for livsinteresser samlet set bør være Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra a.

Spørgsmål 2

Hvis spørgsmål 1 besvares benægtende, så er det vores opfattelse at spørgsmål 2 skal besvares med et "Ja".

Begrundelse

Såfremt det ikke kan afgøres, i hvilken stat Spørger har sit midtpunkt for sine livsinteresser, skal Spørger anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han sædvanligvis har ophold, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b.

Det følger af punkt 17 i kommentarerne til OECD-modellens artikel 4, at *"ved tvivl om, hvor den fysiske person har centrum for sine livsinteresser, så tipper vægtskålen til fordel for den stat, hvor vedkommende opholder sig hyppigst. I denne henseende må der tages hensyn til den fysiske persons ophold ikke alene i den faste bolig i den pågældende stat, men også alle andre steder i den samme stat."*

Det følger endvidere af punkt 19 i kommentarerne til OECD-modellens artikel 4, at *"begrebet sædvanligt ophold henviser til hyppigheden, varigheden og regelmæssigheden af ophold, som udgør en del af en fysisk persons fastlagte livsvaner og dermed ikke blot er forbigående."*

Punkt 19 i kommentaren til OECD-modellens artikel 4 henviser ligeledes til et eksempel, hvor en person har en bolig i begge stater, men arbejder i stat A, hvor vedkommende sædvanligvis opholder sig, men rejser tilbage til stat B to dage om måneden og en gang om året på tre ugers ferie." Her vil personen blive anset for at have sit sædvanlige ophold i stat A.

Det forventes, at Spørger befinder sig i Tyskland 40-50 % af tiden, 40-50 % af tiden i tredjelande og kun ca. 5-10 % i Danmark. Med henvisning til ovenstående eksempel fra OECD-modellens kommentarer vil konklusionen være, at Spørger skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. opholdskriteriet. Dette understøttes også af Skatterådets afgørelse i SKM2023. 107. SR, hvor opholdet var hhv. 60-70 % i Schweiz og 30-40 % i Danmark, og hvor Skatterådet konkluderede på baggrund af netop opholdskriteriet, at personen var skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz. Lignende afgørelser findes i SKM2023. 79. SR og SKM2021. 461. SR m.fl.

På baggrund af ovenstående er det vores vurdering, at Spørger skal anses som skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland i henhold til overenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b.

Spørgsmål 3

Det er vores opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med et "Ja".

Baggrunden for spørgsmålet er, at der kunne opstå et familiært behov for, at Spørgers fysiske tilstedeværelse i Danmark øges for en periode, eksempelvis sygdom i familien, i en periode inden en fremtidig fraflytning eller lignende.

I det omfang, at den eneste ændring i det faktum, som ligger til grund for spørgsmål 2, er, at Spørger opholder sig fysisk i Danmark i flere dage i løbet af et år (uden at han udfører noget arbejde fysisk i Danmark), dog således at han stadig opholder sig flere dage i Tyskland i samme periode, er det vores opfattelse, at Spørger i henhold til opholdskriteriet skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland i henhold til overenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Begrundelse

Spørgsmålet vedrører en fortolkning af artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Begrundelsen indeholder Skattestyrelsens og dermed alene Danmarks vurdering af Spørgers skattemæssige hjemsted.

Hvis Tyskland ikke er enig i vurderingen, er det efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra d, de kompetente myndigheder i henholdsvis Danmark og Tyskland, der skal forhandle herom.

Vurderingen af skattemæssigt hjemsted efter artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland forudsætter, at Spørger er fuldt skattepligtig i både Danmark og Tyskland efter begge landes interne regler, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2.

Artikel 4, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland svarer til OECD modellens artikel 4, stk. 2, og bestemmer, at i de tilfælde, hvor en fysisk person anses for at være hjemmehørende i begge stater, skal vedkommendes skattemæssige hjemsted efter overenskomsten bestemmes ud fra følgende:

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

Der er tale om en prioriteret orden.

Spørger skal således i udgangspunktet anses for at være hjemmehørende i det land, hvor han har en fast bolig til sin rådighed, jf. artikel 4, stk. 2, litra a. Begrebet "fast bolig til rådighed" er ikke defineret i selve dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Begrebet fortolkes i overensstemmelse med artikel 4, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Det følger af kommentaren til artikel 4 i OECD's modeloverenskomst, at enhver form for bolig tages i betragtning, når det skal vurderes, om vedkommende har en "bolig". Det omfatter således både hus, lejlighed og værelser, uanset om det er ejet eller lejet af vedkommende, jf. punkt 13 i kommentaren til artikel 4 i OECD's modeloverenskomst.

For at en bolig kan anses for "fast" skal boligen være af vedvarende karakter, dvs. vedkommende skal have etableret og bibeholdt den til stadig brug, i modsætning til det at opholde sig et bestemt sted under sådanne vilkår, at det er åbenbart, at opholdet er tilsigtet at være af kort varighed, jf. punkt 12 i kommentaren til artikel 4 i OECD's modeloverenskomst.

Vedkommende skal have arrangeret det således, at boligen er til rådighed kontinuerligt til enhver tid, og ikke lejlighedsvis med henblik på et ophold, som efter årsagen til det i sagens natur er af kort varighed, fx ferierejse, forretningsrejse, uddannelsesrejse og deltagelse i kursus på en skole, jf. punkt 13 i kommentaren til artikel 4 i OECD's modeloverenskomst.

For at en bolig kan anses for at være "til rådighed", skal vedkommende have mulighed for at bebo huset. En bolig kan ikke anses for at være "til rådighed", hvis boligen er udlejet og reelt overdraget til en udenforstående part, sådan at vedkommende ikke længere er i besiddelse af eller har mulighed for at bebo huset, jf. punkt 13 i kommentaren til artikel 4 i OECD's modeloverenskomst.

Spørger har oplyst, at han ejer en bolig i Danmark, hvor hans ægtefælle og børn vil blive boende, efter han er flyttet til Tyskland. Spørger skal derfor anses for at have bevaret rådigheden over en fast bolig i Danmark efter artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, efter Spørger flytter til Tyskland.

Spørger har endvidere oplyst, at han får stillet en bolig til rådighed i Tyskland i forbindelse med hans lokalansættelse i landet, der er tidsubegrænset. Formålet med opholdet i Tyskland er et arbejdsophold, der også vil bestå af samvær sammen med Spørgers familie i weekender og ferier.

Henset til at der er tale om et ophold i en tidsubegrænset periode, er det Skattestyrelsens opfattelse at der hverken er tale om en forretningsrejse eller et ophold, der har karakter af et ferieophold. Spørger vil derimod etablere sig med en tilværelse i Tyskland og bibeholde boligen til stadig brug. Spørger skal derfor anses for at have fast bolig til rådighed i Tyskland efter artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, efter Spørger flytter til Tyskland.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger både har fast bolig til rådighed i Danmark og Tyskland i relation til artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, efter Spørger er flyttet til Tyskland.

Når personen har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal vedkommende anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken personen har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser), jf. artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Det følger af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, artikel 4, punkt 15, at når en fysisk person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til hans familie og sociale forhold, hans beskæftigelse, hans politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, hans forretningssted, det sted hvorfra han administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser grundet på den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed.

Det fremgår dog også af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, artikel 4, punkt 15, at den omstændighed, at personen bibeholder sin bolig i det land, hvor han altid har boet, hvor han har arbejdet, og hvor han har sin familie og ejendele, sammen med andre elementer kan skabe en formodning for, at han har bevaret midtpunktet for sine livsinteresser i dette land.

Forrangskriteriet skal desuden så vidt muligt være af en sådan beskaffenhed, at der ikke kan være tvivl om, at den pågældende person kun opfylder det i én stat, og det skal samtidig afspejle en sådan tilknytning, at det opleves som naturligt, at beskatningsretten tilfalder netop denne stat, jf. kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, artikel 4, pkt. 10.

Om sine forbindelser til Tyskland har Spørger oplyst, at han har fået en tidsubegrænset lokalansættelse i Tyskland. Selskabets kontor er placeret i Tyskland, hvorfra Spørger primært vil udføre sit daglige arbejde.

Spørger får en grundløn på ca. xxx.xxx kr. om måneden samt diverse tillæg og personalegoder som telefon, bærbar computer, forsikringer mv. Han får desuden stillet en bolig til rådighed i Tyskland, som vil have en passende størrelse for en familie på fire personer. Spørger vil ligeledes have mulighed for at modtage en årlig bonus på op til 60 % af den årlige grundløn.

Spørger vil erhverve kapitalandele i Spørgers nye, tyske arbejdsgiver. til en værdi af ca. x.xxx.xxx kr. (xxx.xxx EUR).

Spørgers familie vil jævnligt besøge Spørger i Tyskland, hvor familien også har private relationer.

Om sine forbindelser til Danmark har Spørger oplyst, at hans ægtefælle vil blive boende i Danmark i parrets fælles bolig sammen med parrets to børn. Spørger mor bor også i Danmark.

Spørger ejer familiens nuværende bolig i Danmark ligeligt sammen med sin ægtefælle. Spørger ejer desuden en mindre udlejningsejendom, også i Danmark, som er udlejet til et familiemedlem.

Spørger er endvidere enejer af et holdingselskab, hvis aktiver består af en kontantbeholdning samt unoterede aktier. For så vidt angår de unoterede aktier, består hovedparten af disse af kapitalandelene i Spørgers nye, tyske arbejdsgiver. Holdingselskabets samlede værdier udgør ca. xx.xxx.xxx kr., hvoraf de tyske kapitalandele udgør lige under x.xxx.xxx kr. (xxx.xxx EUR), dvs. lige knap halvdelen. Sammensætningen af holdingselskabets aktivmasse betyder ifølge det oplyste, at driften heraf kun påkræver Spørgers opmærksomhed i et begrænset omfang og oftest i forbindelse med aflæggelse af årsregnskab mv.

Endelig har Spørger danske arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger, som han har bidraget til som et led i tidligere ansættelser i Danmark.

På baggrund af en helhedsvurdering af Spørgers ovennævnte livsinteresser, finder Skattestyrelsen, at Spørger vil have personlige og økonomiske interesser i både Danmark og Tyskland. Det er derfor også Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke med fornøden sikkerhed er muligt at fastslå, i hvilken af de to stater, Spørger har midtpunkt for sine livsinteresser, jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a.

At Spørgers ægtefælle planlægger at fraflytte Danmark om ca. 2 år kan efter Skattestyrelsens opfattelse ikke føre til et andet resultat på nuværende tidspunkt.

Praksis om ophør af fuld skattepligt efter dansk intern ret kan efter Skattestyrelsens opfattelse heller ikke føre til et andet resultat.

Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster skal ske ud fra de folkeretlige principper i Wienerkonventionen. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster skal således ske loyalt med udgangspunkt i overenskomstens ordlyd, sammenhæng og formål, idet der er tale om en aftale indgået mellem to stater, jf. Wienerkonventionen om traktatretten artikel 31 og 32 om almindelige fortolkningsprincipper og supplerende fortolkningsmidler ved fortolkning af traktater.

Artikel 3, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland definerer en række af de begreber, der bruges i overenskomsten, dog sådan at betydningen af nogle vigtige udtryk er forklaret andetsteds i overenskomsten. Fx er udtrykket "hjemmehørende" defineret i overenskomstens artikel 4. Ordlyden af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indeholder således i sig selv de kriterier, der skal gøre det muligt at afgøre, hvor en fysisk person med dobbeltdomicil skal anses for hjemmehørende i overenskomstens forstand.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og de udtryk, der forekommer i overenskomsterne, fortolkes i udgangspunktet efter kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, forudsat at bestemmelserne i det væsentlige er de samme som i modeloverenskomsten, jf. Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. F. 8.2.2.3.2.

Artikel 4, stk. 2, om skattemæssigt hjemsted i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland svarer til OECD-modellens artikel 4, stk. 2, og ved fortolkningen af artiklen anvendes derfor kommentarerne til OECD-modellen. Se fx også SKM2023. 158. SR, SKM2023. 147. SR og SKM2023. 79. SR.

Hvor der undtagelsesvist er tale om et udtryk, der forekommer i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, som ikke er defineret i overenskomsten og ikke kan afklares på baggrund af disse principper, vil overenskomstens artikel 3, stk. 2 om fortolkning af udtryk i overenskomsten blive relevant. Ifølge denne bestemmelse, skal et udtryk have den betydning, som udtrykket har i skattelovgivningen i den stat, der

skal anvende overenskomsten, medmindre andet følger af sammenhængen, jf. artikel 3, stk. 2, i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. I sådanne tilfælde kan intern ret derfor blive relevant at inddrage.

Henset til at udtrykket "hjemmehørende" er defineret i overenskomstens artikel 4, er der imidlertid ikke grundlag for at inddrage praksis om ophør af fuld skattepligt efter intern dansk ret til at fastlægge, hvor Spørger er hjemmehørende efter artikel 4 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Skattestyrelsen kan således samlet set og på nuværende tidspunkt ikke bekræfte, at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Hvis spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes det bekræftet, at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra b, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Begrundelse

Spørgsmålet angår, om det skattemæssige hjemsted kan afgøres efter kriteriet, hvor spørgeren sædvanligvis opholder sig, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra b, når Skattestyrelsen i Spørgsmål 1 ikke kan bekræfte, at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Når det ikke kan afgøres, i hvilket af de to lande en person har centrum for sine livsinteresser, anses vedkommende for at være hjemmehørende i det land, hvor han eller hun sædvanligvis opholder sig, jf. modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b. Der henvises i den forbindelse også til den foreliggende praksis herom, jf. eksempelvis SKM2023. 158. SR, SKM2023. 107. SR, SKM2023. 79. SR og SKM2021. 461. SR.

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

Længden af den periode, der skal vurderes for at fastslå, hvor personen sædvanligvis opholder sig, er ikke angivet i reglen. Vurderingen må dække en tilstrækkelig lang periode til, at det er muligt at bedømme opholdenes frekvens, varighed og regelmæssighed som del af personens fastlagte livsvaner, dvs. ophold der ikke blot er forbigående, jf. punkt 19 og 19.1 i kommentaren til artikel 4 i OECD's modeloverenskomst.

Spørger har oplyst, at hans ophold i Tyskland er af mere varig og ikke tidsbegrænset karakter. Der er således ikke tale om et ophold, der blot er forbigående.

Spørger har oplyst, at Spørgers primære arbejdsplads vil være fysisk på selskabets kontor i Tyskland. Der vil dog være en del rejseaktivitet forbundet med stillingen, og spørger forventer et arbejdsmonster, hvor ca. 40-50 % af arbejdsdagene tilbringes på hovedkontoret i Tyskland og ca. 40-50 % i øvrige lande. Det er ikke intentionen, at han skal udføre arbejde fysisk i Danmark.

For så vidt angår weekender, fridage og ferier, vil Spørger som udgangspunkt opholde sig i Tyskland eller Y-land, hvor familien fortsat har private og arbejdsmæssige relationer, og hvor Spørgers ægtefælle jævnligt har rejser til i forbindelse med sit arbejde. Spørger vil kun lejlighedsvis og sporadisk opholde sig i Danmark, estimeret til ca. 5-10 % af årets dage.

Skattestyrelsen forstår derfor, at Spørger forventer at opholde sig væsentligt mere i Tyskland end i alle andre stater enkeltvist, herunder Danmark.

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

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

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Spørger anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra b, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, i tilfælde af, at Spørgers ophold i Danmark er større end i den forudsætning, som ligger til grund for spørgsmål 2, dog således, at Spørger forsat opholder sig mest i Tyskland.

Begrundelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, at Skatterådet i særlige tilfælde kan afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

En anmodning om bindende svar kan efter en konkret vurdering afvises, hvis spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret, således at en besvarelse vil være at sidestille med rådgivning, jf. Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A. A. 3.9.1.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at spørgsmål 3, hvor det ønskes lagt til grund, at Spørgers ophold i Danmark er større, end hvad der er beskrevet i de faktiske forhold, er et udtryk for en alternativ måde at gennemføre den disposition, der er spørges til i spørgsmål 1 og 2. Spørgsmål 3 skal derfor efter Skattestyrelsens opfattelse afvises, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, og Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A. A. 3.9.1.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 og 2

Lovgrundlag

Artikel 3 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland

" Stk. 1. Medmindre andet fremgår af sammenhængen, har i denne overenskomst følgende udtryk den nedenfor angivne betydning.

[...]

Stk. 2. Ved en kontraherende stats anvendelse af overenskomsten til enhver tid skal ethvert udtryk, som ikke er defineret deri, medmindre andet følger af sammenhængen, tillægges den betydning, som det har på dette tidspunkt i denne stats lovgivning med henblik på de skatter, som overenskomsten finder anvendelse på, idet enhver betydning i denne stats skattelove går forud for den betydning, dette udtryk er tillagt i denne stats andre love."

Artikel 4, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland

"Stk. 2. I tilfælde, hvor en fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 er hjemmehørende i begge de kontraherende stater, bestemmes hans status efter følgende regler:

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

Wienerkonventionen (Bekendtgørelse af konvention af 23. maj 1969 om traktatretten), artikel 31 og 32

"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. Jævnsides 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 deltagernes hensigt.

Artikel 32.

Supplerende fortolkningsmidler.

Supplerende fortolkningsmidler, herunder forarbejderne til traktaten og omstændighederne ved dens indgåelse, kan tages i betragtning med henblik på at få bekræftet den betydning, der fremkommer ved anvendelsen af artikel 31 eller for at fastslå betydningen, når fortolkningen i henhold til artikel 31:

(a) efterlader betydningen flertydig eller uklar eller

(b) fører til et resultat, som er åbenbart meningsløst eller urimeligt."

Forarbejder

Kommentaren til artikel 4 i OECD's modeloverenskomst, punkt 10-15, 19 og 19.1

" 10. For at løse denne konflikt skal der fastsættes særlige regler, som giver tilknytningen til den ene stat forrang frem for tilknytningen til den anden stat. Så vidt muligt skal forrangskriteriet være af en sådan beskaffenhed, at der ikke kan være tvivl om, at den pågældende person kun opfylder det i én stat, og det skal samtidig afspejle en sådan tilknytning, at det opleves som naturligt, at beskatningsretten tilfalder netop denne stat. De omstændigheder, med hensyn til hvilke de særlige regler anvendes, er dem, der foreligger i den periode, hvor skatteyderens hjemsted har indflydelse på skattepligten, hvilken periode kan være kortere end en fuld skattepligtsperiode. Et eksempel er en fysisk person, som i et kalenderår fra 1. januar til 31. marts er hjemmehørende i stat A i henhold til denne stats skattelovgivning, hvorefter personen flytter til stat B. Eftersom personen bor i stat B i mere end 183 dage, behandles den pågældende i henhold til skattelovgivningen i stat B som en person, der er hjemmehørende i stat B hele året. Ved anvendelsen af de særlige regler for perioden 1. januar til 31. marts var personen hjemmehørende i stat A. Derfor bør både stat A og stat B behandle den pågældende som en person, der er hjemmehørende i stat A i denne periode, og som en person, der er hjemmehørende i stat B fra 1. april til 31. december.

11. Artiklen giver forrang til den kontraherende stat, i hvilken den fysiske person har en fast bolig til sin rådighed. Dette kriterium vil hyppigt være tilstrækkeligt til at løse konflikten, f.eks. når en fysisk person har en fast bolig i den ene kontraherende stat og kun har gjort ophold af en vis længde i den anden kontraherende stat.

12. Litra a) betyder derfor, at ved anvendelse af overenskomsten (dvs. hvor der er en konflikt mellem lovene i de to stater) anses bopælen for at være det sted, hvor den fysiske person ejer eller råder over en bolig. Denne bolig skal være af vedvarende karakter, dvs. den fysiske person skal have etableret og bibeholdt den til stadig brug, i modsætning til det at opholde sig et bestemt sted under sådanne vilkår, at det er åbenbart, at opholdet er tilsigtet at være af kort varighed.

13. Med hensyn til begrebet "bolig" skal det bemærkes, at enhver form for bolig kan tages i betragtning (hus eller lejlighed, som tilhører eller er lejet af den fysiske person, lejet møbleret værelse). Men boligens

varige karakter er væsentlig. Dette betyder, at personen skal have arrangeret det således, at boligen er til vedkommendes rådighed kontinuerligt til enhver tid, og ikke lejlighedsvis med henblik på et ophold, som efter årsagen til det i sagens natur er af kort varighed (ferierejse, forretningsrejse, uddannelsesrejse, deltagelse i kursus på en skole osv.). Et hus, som ejes af en fysisk person, kan f.eks. ikke anses for at være til rådighed for den fysiske person, når huset er udlejet og reelt overdraget til en udenforstående part, således at den fysiske person ikke længere er i besiddelse af eller har mulighed for at bebo huset.

14. Hvis den fysiske person har en fast bolig i begge kontraherende stater, giver stk. 2 forrang til den stat, med hvilken vedkommendes personlige og økonomiske forbindelser er stærkest, forstået som centrum for vedkommendes livsinteresser. Når bopæl ikke kan afgøres under henvisning til denne regel, giver stk. 2 et subsidiært kriterium, der først er sædvanligt ophold og dernæst statsborgerskab. Hvis den fysiske person er statsborger i begge stater eller i ingen af dem, skal spørgsmålet løses ved gensidig aftale mellem de berørte stater i overensstemmelse med den procedure, der er fastlagt i art. 25.

15. Hvis den fysiske person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til vedkommendes familie og sociale forhold, vedkommendes beskæftigelse, vedkommendes politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, vedkommendes forretningssted, det sted, hvorfra vedkommende administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser med udgangspunkt i den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed. Hvis en person, som har en bolig i en stat, etablerer en anden bolig i den anden stat og bibeholder den første bolig, kan det faktisk, at vedkommende bibeholder den første bolig i de omgivelser, hvor vedkommende altid har boet, hvor vedkommende har arbejdet, og hvor vedkommende har sin familie og ejendele, sammen med andre elementer bidrage til at vise, at vedkommende har bevaret centrum for sine livsinteresser i den første stat.

[...]

19. Anvendelsen af det i litra b) nævnte kriterium forudsætter, at det fastslås, hvorvidt den fysiske person har haft sædvanligt ophold, dvs. sædvanligvis eller normalt har opholdt sig, i den ene af de to stater frem for i den anden i en given periode. Dette spørgsmål kan ikke besvares alene ved at fastslå, i hvilken af de to kontraherende stater den fysiske person har tilbragt flest dage i den pågældende periode. Udtrykket "séjourne de façon habituelle", som er anvendt i den franske version af litra b), giver en god forståelse af, hvorledes "sædvanligt ophold" skal forstås - et begreb, som henviser til hyppigheden, varigheden og regelmæssigheden af ophold, som udgør en del af en fysisk persons fastlagte livsvaner og dermed ikke blot er forbigående. Som det fremgår af litra c), er det muligt for en fysisk person at have sædvanligt ophold i begge stater, hvilket ville være tilfældet, hvis personen sædvanligvis eller normalt har opholdt sig i de respektive stater i den pågældende periode, uanset at vedkommende har tilbragt flere dage i den ene stat end i den anden. Som eksempel antages det, at en fysisk person ejer et hus i både stat A og stat B over en femårig periode, men at omstændighederne ikke gør det muligt at fastslå, i hvilken stat personen har centrum for sine livsinteresser. Personen arbejder i stat A, hvor vedkommende sædvanligvis opholder sig, men rejser tilbage til stat B to dage om måneden og én gang om året på tre ugers ferie. I dette tilfælde har personen sædvanligt ophold i stat A, men ikke i stat B. Det antages imidlertid, at personen i løbet af samme femårige periode arbejder i stat A i korte perioder på to uger 15 gange om året, men resten af tiden opholder sig i stat B (det antages også, at omstændighederne ikke gør det muligt at fastslå, i hvilken stat personen har centrum for sine livsinteresser). I dette tilfælde har personen sædvanligt ophold i både stat A og stat B.

19.1. Litra b) præciserer ikke varigheden af den periode, der skal danne grundlag for at fastslå, hvorvidt en fysisk person har sædvanligt ophold i den ene eller begge stater. Vurderingen skal dække en tilstrække-

ligt lang periode til, at det er muligt at fastslå hyppigheden, varigheden og regelmæssigheden af ophold, som udgør en del af den fysiske persons fastlagte livsvaner. Det er imidlertid vigtigt at tage udgangspunkt i en periode, hvor der ikke har været væsentlige ændringer i vedkommendes personlige forhold, som åbenlyst har indflydelse på vurderingen (såsom separation eller skilsmisse). Når det skal vurderes, om en fysisk person har sædvanligt ophold i den ene eller begge stater, er den relevante periode ikke altid den periode, hvor der er dobbeltdomicil, navnlig ikke, hvis perioden med dobbeltdomicil er meget kort. Dette kan illustreres med følgende eksempel: Det antages, at en fysisk person hjemmehørende i stat C flytter til stat D for at arbejde forskellige steder i en periode på 190 dage. I den pågældende periode på 190 dage anses vedkommende for at være hjemmehørende i både stat C og D i henhold til staternes respektive nationale skattelovgivning. Personen har opholdt sig i stat C i mange år, før flytningen til stat D. Vedkommende opholder sig i stat D under hele sin ansættelse i den stat og rejser tilbage til stat C for at tage fast ophold dér efter udløbet af perioden på 190 dage. Under sin ansættelse i stat D har personen ikke en fast bolig til sin rådighed i hverken stat C eller stat D. I dette eksempel bør vurderingen af, hvorvidt personen har sædvanligt ophold i den ene eller begge stater, dække en længere periode end perioden på 190 dage med dobbeltdomicil med henblik på at fastslå hyppigheden, varigheden og regelmæssigheden af ophold, som udgør en del af personens fastlagte livsvaner."

Praksis

SKM2023. 158. SR

Spørger var flyttet fra Danmark, og spørger ville for en længere og ikke afgrænset periode fremover bo, arbejde og hovedsageligt opholde sig i Tyskland.

Skatterådet fandt, at spørger havde stærke økonomiske interesser i Tyskland, hvor han havde sine erhvervsinteresser. Spørger havde også personlige interesser i Tyskland, herunder deltagelse i kulturelle aktiviteter og sport. Spørger havde samtidig stærke personlige interesser i Danmark, idet hans ægtefælle boede i Danmark.

På baggrund af en helhedsvurdering af spørgers ovennævnte livsinteresser, fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, jf. OECD's kommentar 10 til artikel 4, med hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser og dermed spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a).

Skatterådet kunne således ikke bekræfte, at spørger skulle anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, jf. artikel 4, stk. 2, litra a) (midtpunkt for livsinteresser) i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Det var oplyst, at spørger forventedes at opholde sig i Tyskland i mindst 240 dage i 2023. Ligeledes forventede spørger i de efterfølgende år og så længe opholdet i Tyskland varede, at spørger i langt overvejende grad opholdt sig væsentligt mere i Tyskland end alle andre stater, herunder Danmark, tilsammen.

Skatterådet fandt på den baggrund, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, ville have ophold.

SKM2023. 147. SR

Spørger skulle opholde sig 2 år i Tyskland for at forske, hvorefter spørger vendte tilbage til Danmark. Der var således tale om et på forhånd aftalt midlertidigt ophold i Tyskland. Hun var fortsat fuldt skattepligtig her til landet.

Skatterådet fandt, at et på forhånd aftalt midlertidigt ophold på to år i et land kunne være tilstrækkeligt til at etablere de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser) i dette land, forudsat omstændighederne i øvrigt talte herfor.

På baggrund af en samlet vurdering af spørgers personlige og økonomiske interesser i den omhandlede periode fandt Skatterådet, at spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser) i Tyskland, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra a). Skatterådet kunne derfor bekræfte, at spørger var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland.

SKM2023. 107. SR

Skatterådet fandt, at spørger fortsat var fuldt skattepligtig i Danmark.

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

Skatterådet fandt, at spørger havde stærke økonomiske interesser i Schweiz, hvor han havde sine primære erhvervsinteresser. Spørger havde samtidig stærke personlige interesser i Danmark, idet hans ægtefælle og deres børn boede her i landet. Spørger havde primært sit familieliv i Danmark, hvor han var sammen med familien om fredagen samt i de fleste weekender.

På baggrund af en helhedsvurdering af spørgers ovennævnte livsinteresser i de to stater fandt Skatterådet, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, jf. OECD's kommentar 10 til artikel 4, med hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser og dermed spørgers midtpunkt for livsinteresser, jf. den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a).

Spørger havde oplyst, at han fra den 10. oktober 2022, hvor der var bolig til rådighed i Schweiz og indtil familiens flytning til Schweiz i sommeren 2023, ville opholde sig 60-70 % af tiden i Schweiz og 40-30 % af tiden i Danmark.

Skatterådet lagde - udover at opholdene var væsentligt hyppigere i Schweiz end i Danmark - også vægt på, at spørgers familie ville flytte over til spørger i Schweiz ca. 9 måneder efter, at han selv flyttede til landet. Det var således spørgers beslutning, at han skulle have både sit arbejdsliv og sit familieliv i Schweiz. Dette underbyggede, at hans ophold i Schweiz var af blivende karakter og dermed ikke "blot er forbigående".

Skatterådet fandt derfor, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold.

SKM2023. 79. SR

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

For så vidt angik spørgers personlige interesser i Danmark, ville spørger have sin ægtefælle og deres børn bosiddende i Danmark. De ældste børn var flyttet hjemmefra. Det yngste barn skulle bo sammen med moderen og gå i gymnasium. Spørger ville alene komme til Danmark i forbindelse med weekender og ferie. Spørgers ægtefælle ville efter flytningen til Danmark besøge ham i Tyskland forventeligt en til to weekender om måneden, samt i ferier. Ægtefællen ville ligeledes besøge spørger på hverdage. Ægtefællen ville opholde sig mindst 30 % af tiden i Tyskland.

Spørger havde etableret venskaber i Tyskland, og han var medlem af et fitnesscenter der.

Spørger ville således have personlige interesser i både Danmark og Tyskland.

Spørgers erhvervsinteresser var næsten udelukkende i Tyskland, hvor han varetog et job som direktør for et datterselskab i en dansk koncern (han havde dog også en lejeindtægt fra Danmark).

Skatterådet fandt, at det ikke var muligt at fastslå med fornøden sikkerhed, i hvilken af de to stater spørger havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser (midtpunkt for livsinteresser), jf. den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a).

Skatterådet fandt, at spørger efter reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra b), måtte anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, da det var i denne stat, hvor han sædvanligvis, dvs. i overvejende grad, havde ophold.

SKM2021. 461. SR

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

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

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

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

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

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. F. 8.2.2.3.2

" Et udtryk, der forekommer i en DBO, men som ikke er defineret, skal tillægges den betydning, som udtrykket har i det land, der anvender DBO'en, på det tidspunkt, hvor DBO'en anvendes. Hvis udtrykket både anvendes i skattelovgivningen og i anden lovgivning, skal udtrykket tillægges den betydning, det har i skattelovgivningen. Se modeloverenskomstens artikel 3, stk. 2.

Det kan fremgå af sammenhængen, at et udtryk skal fortolkes på en anden måde end den, der umiddelbart følger af et lands nationale regler. Der kan fx lægges vægt på de kontraherende staters hensigt ved DBO'en indgåelse eller på den betydning, udtrykket har i det andet lands nationale lovgivning. Se punkt 12 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 3.

De kompetente myndigheder kan endvidere indgå en aftale i henhold til artikel 25 om, at et udtryk skal have en anden betydning end den, der følger af national lovgivning.

Hvis de kompetente myndigheder har indgået en gensidig aftale i henhold til artikel 25 om en fælles forståelse af et udtryk, der ikke er defineret i DBO'en, gælder forståelsen i henhold til aftalen forud for forståelsen af udtrykket i national lovgivning. Se punkt 13.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 3.

Kommentarerne til modeloverenskomsten

Det er den udbredte opfattelse blandt OECD-medlemslandene, at DBO'er fortolkes efter den seneste udgave af kommentarerne til modeloverenskomsten, uanset hvornår DBO'en er indgået. Det gælder dog kun, når bestemmelserne i det væsentlige er de samme, således at der alene er tale om præcisering af praksis. Se punkt 33-36 under introduktionen til modeloverenskomsten. Til slut i kommentaren til hver artikel er det angivet, hvilke lande, der har taget forbehold over for bestemte formuleringer i kommentaren."

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2

" Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse."

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A. A. 3.9.1

"Det fremgår af lovbemærkningerne til SFL § 23, at en anmodning om bindende svar efter en konkret vurdering kan afvises, hvis spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret, således at en besvarelse vil være at sidestille med rådgivning.

Eksempel (afvisning af anmodning om belysning af 5 modeller om samme forhold)

Med udgangspunkt i anskaffelse af en sommerbolig i Italien anmodede ledelsen i det danske ejerselskab om bindende svar om de skattemæssige virkninger af 5 alternative modeller om organiseringen af brugsretten. Skatterådet afviste anmodningen med den begrundelse, at den omhandlede egentlig rådgivning om, hvilken af de 5 modeller, der ville være mindst indgribende og samtidig den billigste rent skattemæssigt. Se SKM2014. 397. SR.

Eksempel (afvisning af spørgsmål til 4 alternative dispositioner)

Der var stillet spørgsmål til 4 forskellige alternative dispositioner, hvorfor der skete afvisning med den begrundelse, at anmodningen var at sidestille med rådgivning, som falder uden for rammerne af ordningen om bindende svar. Se SKM2014. 248. SR.

Eksempel (afvisning af spørgsmål 2-4, idet der var tale om alternative dispositioner til spørgsmål 1.)

Spørgerne ønskede det bekræftet, at en vedtægtsændring, hvor en anpartshaver opgav sin bestemmende indflydelse, ikke medførte afståelsesbeskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 30. Det fremgik videre af anmodningen, at "I det omfang Skatterådet ikke kan bekræfte Selskabets vurdering af ovenstående, har ejerkredsen identificeret en række alternative fremgangsmåder, som potentielt kunne implementeres med henblik på at sikre en (delvis) normalisering af ejerforholdet."

Skatterådet svarede på det første spørgsmål, men afviste at besvare spørgsmål 2-4, jf. SFL § 24, stk. 2, idet en besvarelse af disse spørgsmål ville have karakter af rådgivning.

Det blev i begrundelsen tilføjet, at det ikke ville gøre nogen forskel, hvis spørgeren foretog en opdeling i 4 separate anmodninger og sendte disse ind samtidigt. Se SKM2019. 31. SR.

Eksempel (afvisning af spørgsmål, idet der var tale om alternative dispositioner til spørgsmål 1.)

Skatterådet afviste at besvare spørgsmål 2, idet spørgsmålet var udtryk for, at spørger ønskede en alternativ måde at gennemføre dispositionen i spørgsmål 1 på. Spørgsmål 3 bortfaldt. Se SKM2019. 518. SR."