

Udskriftsdato: mandag den 22. juni 2026

AFG nr 9670 af 19/11/2024 (Gældende)

Beskatning af tjenestemandspension mv. – DBO mellem Danmark og Frankrig

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 24-1122840

Beskatning af tjenestemandspension mv. – DBO mellem Danmark og Frankrig

Spørgers fulde skattepligt til Danmark ophørte i 2016, og spørger havde siden 2016 alene været bosiddende og fuldt skattepligtig i Frankrig. Spørger havde ingen indtægter fra Frankrig, kun pensioner og renteindtægter fra Danmark.

Der var tale om udbetalinger af en tjenestemandspension, folkepension og ATP Livslang pension, hvor de to sidstnævnte pensioner blev beskattet i Frankrig.

Skatterådet kunne bekræfte, at Danmark ikke kunne beskatte spørgers renteindtægter fra Danmark.

Skatterådet kunne i henhold til den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Frankrig artikel 19, stk. 2, litra a bekræfte, at spørgers tjenestemandspension kunne beskattes i Danmark.

Skatterådet kunne også bekræfte, at spørgers folkepension og ATP Livslang pension kunne beskattes i Danmark efter artikel 17, stk. 2, litra c i den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Frankrig, og at spørger efter artikel 22, stk. 3 kunne få den betalte franske skat modregnet i den danske skat, såfremt denne var mindre end den danske skat.

Skatterådsmøde 19. november 2024 - SKM2025. 96. SR

Spørgsmål:

1. Er det korrekt, at Danmark ikke kan beskatte spørgers renteindtægter?
2. Er det korrekt, at Danmark har beskatningsretten til spørgers danske tjenestemandspension efter den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Frankrig?
3. Er det korrekt, at spørgers folkepension og ATP Livslang pension bliver beskattet i både Frankrig og Danmark, og at spørger kan få den betalte franske skat modregnet i den danske skat efter den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Frankrig?

Svar:

1. Ja
2. Ja
3. Ja, se dog begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgers og hans ægtefælles fulde skattepligt til Danmark er ophørt i 2016, hvor de udrejste til Frankrig. Ægteparret blev i den forbindelse fuldt skattepligtige i Frankrig.

Ægteparret er kun statsborgere i Danmark.

Ægteparret har ingen bolig i Danmark, men de er begrænset skattepligtige i Danmark.

Fra 2016 til 2024 har spørger betalt skat i både Danmark og Frankrig.

Spørger har ingen indtægter fra Frankrig, kun pensioner fra Danmark og renteindtægter fra Danmark.

Der er tale om udbetalinger fra Institution G1 Tjenestemandspension, folkepension og ATP Livslang pension.

Renteindtægter er fra et indestående i en bank i Danmark.

Når det gælder tjenestemandspensionen, har spørger været ansat i Institution G1 i en længere årrække og efter en orlov, tog han sin afsked og fik bevilliget opsat pension.

Skattestyrelsens angivelse af oplysninger vedr. Institution G1

Statens selskaber mv.

Ifølge Finansministeriets beskrivelse af statens selskaber på fm.dk ejer staten helt eller delvist en række selskaber, selvstændige offentlige virksomheder mv., som udfører en række samfundsmæssige vigtige opgaver, samtidig med at selskabernes virksomhed i hovedsagen udøves under de samme vilkår som i den private sektor.

Institution G1 er etableret som selvstændig offentlig virksomhed med virkning fra [dato]. Institution G1 er ejet 100 % af staten med resortministeriet som ejerministerium. I lighed med andre selvstændige offentlige virksomheder, er Institution G1 oprettet ved lov.

Det fremgår af de særlige regler for Institution G1, at Institution G1 er en selvstændig offentlig virksomhed (SOV).

Formål

Institution G1's formål er ifølge de særlige regler for Institution G1 at drive virksomhed i medfør af den gældende lov om denne aktivitet samt anden virksomhed, som ligger i naturlig forlængelse heraf. Virksomheden drives på forretningsmæssigt grundlag.

Institution G1 skal sikre, at der drives virksomhed på grundlag af en kontrakt med resortministeren udført som offentlig service ifølge den gældende lov om denne aktivitet.

Institution G1 kan oprette datterselskaber, erhverve ejerandele i andre virksomheder samt indgå samarbejdsaftaler og lignende i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed.

Institution G1 kan udføre tilsvarende aktivitet i udlandet i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed.

Herudover fremgår det af den gældende lov om denne aktivitet, at lovens formål er at fastlægge rammerne for aktiviteten, herunder at sikre, at aktiviteten tilrettelægges og gennemføres under hensyn til lovens regler herom, herunder god samfundsøkonomi. Lovens rammer supplerer og udmønter retsakter fastsat af Den Europæiske Union således, at den danske aktivitet på området sikres optimale vilkår for fortsat udvikling og vækst.

Det fremgår af de særlige regler for Institution G1, at Institution G1 efter resortministerens beslutning udfører aktiviteten som offentlig tjeneste.

Ejerforhold og ledelse

Det fremgår af de særlige regler for Institution G1, at institutionen ledes af en bestyrelse som resortministeren vælger på et virksomhedsmøde for en periode på 1-2 år. Ministeren kan til enhver tid på et virksomhedsmøde afsætte de af ministeren valgte medlemmer.

Resortministeren udøver i forhold til Institution G1 de beføjelser, der efter selskabsloven og årsregnskabsloven tilkommer generalforsamlingen i et aktieselskab, idet ministeren herved sidestilles med en eneaktionær.

Økonomi

Ifølge de særlige regler for Institution G1 holdes institutionens formue adskilt fra statens formue, og institutionen disponerer inden for de til enhver tid fastlagte rammer selv over anlægs- og driftsmidler.

Institution G1's indtægter består ifølge Finansministeriets publikation om Statens selskaber, 2018 af nærmere angivne indtægter og betalinger baseret på kontrakter.

Regnskab, revision og optagelse af lån

De regler i årsregnskabsloven, der gælder for aktieselskaber, herunder bestemmelser for statslige aktieselskaber, finder anvendelse for Institution G1 med de tilpasninger, som er en konsekvens af de særlige regler for Institution G1. Institution G1's årsrapport revideres af en statsautoriseret revisor og af rigsrevisor.

Den statsautoriserede revisor vælges af resortministeren efter indstilling fra bestyrelsen, og valget gælder for 1 år ad gangen. Rigsrevisor reviderer endvidere Institution G1's regnskaber efter reglerne i lov om revisionen af statens regnskaber m.m.

Efter de særlige regler for Institution G1 kan Institution G1 optage lån, herunder driftskreditter, med sikkerhed i egen formue. Investeringer, som Institution G1 påtænker at foretage, og som overstiger en nærmere fastlagt beløbsgrænse, skal forelægges Folketingets Finansudvalg til godkendelse. For investeringer i materiel skal resortministeren efter nærmere regler og med anvendelse af eksternt kvalitetssikring godkende virksomhedens beslutninger og indgåelse af kontrakt herom. Resortministeren kan efter godkendelse af Folketingets Finansudvalg garantere for Institution G1's forpligtelser efter de særlige regler for institutionen.

Efter de særlige regler for Institution G1 kan resortministeren fastsætte nærmere regler om krav til at føre og offentliggøre særskilte regnskaber for Institution G1.

Selskabsloven

Selskabsloven, herunder de bestemmelser, der gælder for statslige aktieselskaber, finder anvendelse for Institution G1 med de tilpasninger, som er en konsekvens af de særlige regler for Institution G1.

Personalemæssige forhold

Ifølge de særlige regler for Institution G1 er tjenestemænd i Institution G1 omfattet af tjenestemandslvgivningen. Resortministeren kan bemyndige Institution G1 til at træffe de afgørelser, der efter tjenestemandslvgivningen henhører under ministeren. Institution G1 kan efter finansministerens nærmere bestemmelse indgå aftaler, der vedrører ansættelsesvilkår for statstjenestemænd i Institution G1. For tjenestemænd i Institution G1 betaler virksomheden de af finansministeren fastsatte bidrag mv. til dækning af statens pensionsudgifter. Institution G1 udbetaler løn m.v. til de tjenestemænd, som udlånes fra Institution G1. Institution G1 indbetaler pensionsbidrag m.v.

Offentlighed

Det fremgår af de særlige regler for Institution G1, at lov om offentlighed i forvaltningen, forvaltningsloven og lov om Folketingets Ombudsmand gælder for sager om de ansatte i Institution G1 og for den virksomhed, der udøves af Institution G1 efter de særlige regler for institutionen.

Tilsyn

Resortministeren fører tilsyn med, at Institution G1 efterlever bestemmelserne i de særlige regler, som institutionen er omfattet af. Institution G1 skal på begæring stille enhver oplysning om sin virksomhed til rådighed for resortministeren.

Selskabsskattepligt

Institution G1 er omfattet af selskabsskattepligt jf. selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Institution G1 er dermed omfattet af skattepligt i overensstemmelse med, hvad der gælder for andre selvstændige offentlige virksomheder.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger henviser til, at der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Frankrig den 1. januar 2024 og forventer at denne overenskomst har betydning for spørgers skatteforhold fremadrettet.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Danmark ikke kan beskatte spørgers renteindtægter fra Danmark.

Begrundelse

Personer der ikke er fuldt skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, er begrænset skattepligtige af en række indkomstarter, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1. Bestemmelsen omfatter personer, der hverken har bopæl eller ophold i Danmark, men som modtager indkomst fra kilder her i landet. Dette fremgår af Den juridiske vejledning afsnit C. F. 3.1.1 Regel om begrænset skattepligt.

Den 1. januar 2006 blev begrænset skattepligt for renteindtægter ophævet således, at fysiske personer, der har bopæl i udlandet, men har renteindtægter fra opsparing i Danmark, ikke længere er begrænset skattepligtige af disse renteindtægter.

Det er oplyst, at spørgers fulde skattepligt i Danmark er ophørt i forbindelse med udrejsen til Frankrig i 2016.

På baggrund af de oplyste faktiske forhold i den foreliggende sag, er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørger ikke skal beskattes af sine renteindtægter i Danmark, idet spørger ikke er fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1 eller begrænset skattepligtig af sine renteindtægter efter kildeskattelovens § 2.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Danmark har beskatningsretten til spørgers danske tjenestemandspension efter den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Frankrig.

Begrundelse

Indledningsvis bemærkes det, at Danmark og Frankrig har indgået en ny dobbeltbeskatningsoverenskomst, der trådte i kraft den 29. december 2023.

Efter artikel 31, stk. 2, litra a i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig får dobbeltbeskatningsoverenskomsten virkning for så vidt angår danske kildeskatter på beløb, der betales den 1. januar i det første kalenderår, der følger det år, hvor overenskomsten træder i kraft eller senere. For andre danske skatter, får overenskomsten virkning for indkomstår, som begynder den 1. januar i det første kalenderår, der følger det år, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten træder i kraft eller senere.

Det betyder, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig har virkning fra 1. januar 2024.

Som det fremgår af oplysningerne i sagen, er spørgers fulde skattepligt til Danmark efter kildeskattelovens § 1 ophørt i 2016, og han har siden 2016 alene været bosiddende og fuldt skattepligtig i Frankrig.

Det er oplyst, at spørger har været ansat i Institution G1 i en længere årrække, og at han efter pensioneringen har modtaget tjenestemandspension fra Institution G1.

Af Den juridiske vejledning afsnit C. A. 10.2.1.1.2.2 Tjenestemandspensioner fremgår, at en tjenestemandspension er en pensionsordning, hvor staten, en region eller en kommune udbetaler en løbende, livsbetinget pension som følge af tidligere ansættelse i statens, folkeskolens, folkekirkens, regionens eller kommunens tjeneste. Se pensionsbeskatningslovens § 2, stk. 1, nr. 1.

Ifølge de særlige regler for Institution G1 er tjenestemænd i Institution G1 omfattet af tjenestemandsløvgivningen. Det fremgår også, at resortministeren kan bemyndige Institution G1 til at træffe de afgørelser, der efter tjenestemandsløvgivningen henhører under ministeren undtagen sager om afsked efter tjenestemandsløvens § 26.

Dertil kommer, at Institution G1 efter finansministerens nærmere bestemmelse kan indgå aftaler, der vedrører ansættelsesvilkår for statstjenestemænd i Institution G1. For tjenestemænd i Institution G1 betaler virksomheden de af finansministeren fastsatte bidrag m.v. til dækning af statens pensionsudgifter.

Når spørger modtager pensionsudbetalinger fra Institution G1 Tjenestemandspension, har Danmark intern hjemmel til at beskatte disse udbetalinger. Det følger af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 10. Efter denne bestemmelse kan Danmark beskatte indkomst i form af udbetalinger som er erhvervet her fra landet i form af bl.a. pensioner, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold. Se også Den juridiske vejledning afsnit C. F. 3.1.10 om begrænset skattepligtige pensioner.

Spørgsmålet er herefter om Danmark kan beskatte en tjenestemandspension fra Institution G1 ifølge den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Frankrig. Af denne overenskomst artikel 19, stk. 2, litra a fremgår, at pensioner og andre lignende vederlag, som udbetales af en kontraherende stat eller en dertil hørende politisk underafdeling eller lokal eller regional myndighed eller af en af deres offentligretlige juridiske personer - eller af midler tilvejebragt af disse - til en fysisk person i forbindelse med udøvelse af hverv for denne stat, underafdeling, myndighed eller juridisk person, uanset bestemmelserne i stk. 1 kun kan beskattes i denne stat.

Det har i den forbindelse betydning, om Institution G1 kan anses for omfattet af artikel 19, stk. 2 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Uanset at Institution G1 som selvstændig offentlig virksomhed ifølge de særlige regler for Institution G1 er sikret en vis selvstændighed, og uanset at Institution G1 efter loven skal drives på forretningsmæssigt grundlag, så er der imidlertid væsentlige forskelle sammenlignet med virksomheder, som ikke har staten som ejer.

Det gælder på alle de helt grundlæggende områder dvs. organisation og formål, ejerforhold og ledelse, økonomi, regnskab og revision, personaleforhold samt selskabsskat. Se forhold angående Institution G1 under faktiske oplysninger ovenfor.

Som det fremgår af de faktiske oplysninger, anses Institution G1 for at være en del af den offentlige forvaltning således, at Institution G1 er omfattet af offentlighedsloven, forvaltningsloven og lov om Folketingets ombudsmand, når det gælder for sager om de ansatte i Institution G1 og for den virksomhed, der udøves af Institution G1 efter de særlige regler for institutionen.

Institution G1 er forpligtet til at drive virksomhed på det fastlagte område i Danmark i forbindelse med udøvelsen af virksomheden. Resortministeriet fører tilsyn med, at Institution G1 efterlever bestemmelserne i de særlige regler som Institution G1 er omfattet af. Indtægterne i Institution G1 består i nærmere angivne indtægter og betalinger baseret på kontrakter.

Det fremgår af Den juridiske vejledning afsnit C. F. 1.5 om selvstændige offentlige virksomheder, at disse i forvaltningsretlige termer kan beskrives som juridiske personer, der varetager bestemte dele af den statslige forvaltning, og at de har selvstændige indtægter og formuer og fungerer uden for bevillingssystemet.

I SKM2014. 516. SR kunne Skatterådet ikke bekræfte, at en erhvervs-ph.d.'er, der var ansat hos spørgeren og som i vinteren 2013/14 opholdt sig 6 måneder i New Zealand som led i sin ph.d.-uddannelse, kunne få skattefritagelse efter ligningslovens § 33 A. Medarbejderen blev oprindeligt ansat i det private selskab A A/S, men overgik til offentlig ansættelse i forbindelse med en fusion mellem selskabet og spørgeren, som er en selvstændig offentlig virksomhed. Medarbejderen var efter fusionen omfattet af statens overenskomst med C, som ikke indeholder en bestemmelse om, at lønnen under udlandsophold skal fastsættes under hensyn til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Skatterådet bemærkede, at da medarbejderen under udlandsopholdet ikke var dækket af en kollektiv aftale, som opfylder betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 2, kunne skatten af medarbejderens løn ikke nedsættes efter § 33 A, stk. 1. I afgørelsen blev det lagt til grund, at spørgeren var en offentlig institution.

På dette grundlag må Institution G1 anses for at være en offentligretlig juridisk person, som er omfattet af artikel 19, stk. 2 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig.

Artikel 19, stk. 2 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig svarer til OECD's modeloverenskomst artikel 19, stk. 2. Af Den juridiske vejledning afsnit C. F. 8.2.2.19.1.1 Vederlag omfattet af modeloverenskomstens artikel 19 fremgår blandt andet, at en dansk tjenestemandspension vil være omfattet af modeloverenskomstens artikel 19.

I TfS 1999, 358 redegjorde Skatteministeren på spørgsmål fra Folketingets skatteudvalg for beskatning af tjenestemandspensioner, når pensionerede tjenestemænd tager permanent ophold i et andet land fx et EU-medlemsland. Af redegørelsen fremgår det, at efter dansk skatteret er modtageren af en dansk tjenestemandspension skattepligtig af denne pension, uanset om modtageren bor i Danmark eller i et andet land. Det fremgår også, at alle Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre EU-medlemslande medfører, at Danmark har ret til at beskatte dansk tjenestemandspension, uanset at modtageren har bosat sig i det andet EU-land.

Frankrig kan, som spørgers skattemæssige bopælsland ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4 beskatte spørgeren af al indkomst, uanset hvor indkomsten kommer fra (globalindkomstbeskatning).

I det omfang Danmark som kildeland har ret til at beskatte spørgers indkomst ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Frankrig, opstår der dermed en dobbeltbeskatningssituation.

Frankrig skal som bopælsland lempe for en eventuel dobbeltbeskatning ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 22.

Artikel 19, stk. 2, litra a giver Danmark ret til som kildeland at beskatte en pension, der udbetales af Danmark som stat, herunder en politisk underafdeling eller lokal eller regional myndighed eller af en af de offentligretlige juridiske personer for udførelse af hverv for denne stat, underafdeling, eller myndighed mv.

Dog findes der i artikel 19, stk. 2, litra b, en undtagelse til denne regel, idet det følger af bestemmelsen, at hvis personen er hjemmehørende og statsborger i bopælsstaten uden samtidig at være statsborger i

kildestaten, er det kun bopælsstaten, der har ret til at beskatte pensionen. Da spørger kun er statsborger i Danmark, er denne bestemmelse ikke relevant i denne sag.

Danmark kan således beskatte spørgers tjenestemandspension fra Institution G1 efter artikel 19, stk. 2, litra a i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig, og Frankrig skal give lempelse for dobbeltbeskatning.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at spørgers folkepension og ATP Livslang pension bliver beskattet i både Frankrig og Danmark, og at spørger kan få den betalte franske skat modregnet i den danske skat efter den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Frankrig.

Begrundelse

Ifølge oplysningerne i sagen, er spørgers fulde skattepligt til Danmark efter kildeskattelovens § 1 ophørt i 2016, og han har siden 2016 alene været bosiddende og fuldt skattepligtig i Frankrig.

Spørger har indkomst fra Danmark i form af folkepension og ATP Livslang pension som efter det oplyste bliver beskattet i Frankrig.

Spørger er begrænset skattepligtig i Danmark af udbetalingerne vedrørende folkepension og ATP Livslang pension efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 11. Efter denne bestemmelse kan Danmark beskatte indkomst i form af udbetalinger af sociale ydelser udbetalt i henhold til lovgivningen, som ville være skattepligtig for en person omfattet af kildeskattelovens § 1.

Skatteministeriet har i meddelelsen SKM2011. 254. SKAT gennemgået beskatningen af sociale ydelser og andre offentlige ydelser efter dobbeltbeskatningsoverenskomster. Heraf fremgår at folkepension og ATP anses for sociale ydelser.

Spørgsmålet er herefter, om Danmark tillægges beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig.

Frankrig kan, som spørgers skattemæssige bopælsland ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4 beskatte spørgeren af indkomst, uanset hvor indkomsten kommer fra (globalindkomstbeskatning).

I det omfang Danmark som kildeland har ret til at beskatte spørgers pensionsudbetalinger ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Frankrig, opstår der dermed en dobbeltbeskatningssituation. Frankrig skal som bopælsland lempe for en eventuel dobbeltbeskatning ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 22.

Det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 17, stk. 1, at medmindre andet følger af artikel 19, stk. 2, kan pensioner og lignende vederlag, der hidrører fra Danmark og betales til en person, der er

hjemmehørende i Frankrig, hvad enten dette sker i forbindelse med tidligere ansættelse eller ikke, kun beskattes i Frankrig.

Efter artikel 17, stk. 1 er hovedreglen derfor, at det er bopælsstaten, der har beskatningsretten til pensionsudbetalingen.

Dog fremgår det af artikel 17, stk. 2, litra c, at pensioner ydet i henhold til den sociale sikringslovgivning i Danmark kan beskattes i Danmark.

Af Lov om gennemførelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst og tilhørende protokol mellem Kongeriget Danmark og Den Franske Republik fremgår af protokollens punkt 4 at:

" Ved anvendelsen af denne overenskomsts artikel 17, stk. 2, litra c, omfatter pensioner, der ydes i henhold til den sociale sikringslovgivning, statspensioner på grund af alderdom, invalidepensioner og lignende betalinger af

væsentlig samme karakter, der er omfattet af den sociale sikringslovgivning.

I Danmark, omfatter artikel 17, stk. 2, litra c, særligt Folkepension, pension fra ATP, Tidlig Pension, Førtidspension, Seniorpension, Efterløn og andre lignende betalinger af væsentlig samme karakter, der pålægges efter datoen for overenskomstens undertegnelse."

Spørgers udbetalinger vedrørende folkepension og ATP livslang pension kan derfor beskattes i Danmark ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 17, stk. 2, litra c.

Dette betyder, at pensionsudbetalingerne bliver beskattet i både Danmark og Frankrig.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig artikel 22 indeholder bestemmelserne for ophævelse af dobbeltbeskatning.

I dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig er det aftalt, at det såkaldt "omvendt credit" princip skal finde anvendelse for pensioner som nævnt i artikel 17, stk. 2. Dette fremgår af artikel 22, stk. 3.

Af forarbejderne til Lov om gennemførelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst og tilhørende protokol mellem Kongeriget Danmark og Den Franske Republik fremgår det af bemærkningerne til artikel 17 blandt andet, at:

"Artiklen medfører endvidere, at danske sociale pensioner kan beskattes

i Danmark. Pensionsbestemmelsen afspejler det faste danske princip for beskatningsretten til pensioner, om at pensionsudbetalinger med kilde i Danmark beskattes i Danmark, men bestemmelsen skal ses i

sammenhæng med artikel 22, stk. 3, hvorefter der gælder et såkaldt

"omvendt credit"-princip for pensioner underlagt kildebeskatning efter

artikel 17, stk. 2.

[...]

I protokollen til dobbeltbeskatningsoverenskomsten præciseres hvilke

sociale pensioner der er omfattede af artikel 17, stk. 2, litra c. Det gælder folkepension, pension fra ATP, tidlig pension, førtidspension, seniorpension, efterløn og andre betalinger af væsentligt samme karakter, som måtte opstå efter undertegnelsen af aftalen.

I dansk ret følger det af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 9 og 11, at personer, der er hjemmehørende i Frankrig, er begrænset skattepligtige af deres udbetalinger fra private pensionsordninger, som er skattebe-
gunstiget efter pensionsbeskatningsloven og af sociale pensioner. Denne beskatning er i overensstemmel-
se med overenskomsten, men Danmark er forpligtet til at yde lempelse for fransk skat, der kan henføres
til de pågældende udbetalinger."

Dette betyder, at når en person, der er hjemmehørende i Frankrig, modtager pension, som efter artikel 17, stk. 2 kan beskattes i Danmark, beskattes pensionsbeløbet fuldt ud i Frankrig som bopælsland. Dan-
mark kan som kildeland også beskatte pensionerne, men Danmark skal nedsætte sin skat med den skat,
der er betalt i Frankrig. Er den franske skat mindre end den danske, skal forskellen betales i Danmark. Er
den franske skat højere end den danske, er der kun tale om skattebetaling i Frankrig.

Dette fremgår ligeledes af artikel 22, stk. 3:

"Når en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat,

modtager pensioner eller andet lignende vederlag, som efter bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, kan
beskattes i den anden kontraherende stat, skal denne anden stat indrømme et fradrag i personens ind-
komstskat

svarende til den indkomstskat, som er betalt i den førstnævnte stat

uden at overstige den skat, der kan henføres til sådan indkomst i

denne anden stat. I et sådant tilfælde, skal der ikke indrømmes

fradrag som nævnt i stk. 1 og 2 i denne artikel."

Spørgers danske folkepension og ATP Livslang pension bliver som beskrevet beskattet i både Danmark og Frankrig.

Det følger af artikel 22, stk. 3, at hvis den franske skat er mindre end den danske, kan spørger få sin danske skat nedsat med den skat, der er betalt i Frankrig.

Spørger kan derfor efter artikel 22, stk. 3 få den betalte franske skat modregnet i den danske skat, såfremt denne er mindre end den danske skat.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "ja, se dog begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 1, stk. 1

"§ 1. Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

- 1) personer, der har bopæl her i landet,
- 2) personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende,
- 3) danske statsborgere, der uden at være omfattet af bestemmelserne under nr. 1 og 2 gør tjeneste eller varigt opholder sig om bord på skibe med hjemsted her, medmindre de godtgør, at de har bopæl i udlandet, eller at de aldrig har haft bopæl her i landet. Udenlandsk statsborger, der inden sin tjeneste eller sit ophold om bord senest har været skattepligtig her i landet i medfør af bestemmelserne i nærværende paragraf, sidestilles i denne forbindelse med dansk statsborger,
- 4) personer, som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner m.v. er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne foran under nr. 1 og 2, samt de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjemmeværende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer."

Lovforslag nr. 148 af 6. april 2005 - Forslag til Lov om ændring af forskellige skattelove (Forenkling af reglerne om begrænset skattepligt m.v. og anpartsreglerne)

" [...]

§ 5. I lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v. (kildeskat), jf. lovbekendtgørelse nr. 678 af 12. august 2002, som bl.a. ændret ved § 2 i lov nr. 460 af 31. maj 2000, § 3 i lov nr. 1044 af 17. december 2002, § 7 i lov nr. 394 af 28. maj 2003, § 4 i lov nr. 221 af 31. marts 2004, § 1 i lov nr. 302 af 30. april 2004, § 2 i lov nr. 460 af 9. juni 2004, § 4 i lov nr. 468 af 9. juni 2004, § 2 i lov nr. 1375 af 20. december 2004 og senest ændret ved § 3 i lov nr. 1386 af 20. december 2004, foretages følgende ændringer:

1. § 2 affattes således:

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

1) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten omfatter endvidere vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet.

[...]"

Forarbejder

Forarbejder til lov 2005-06-06 nr. 425 - lovforslag nr. 148 om ændring af forskellige skattelove (Forenkling af reglerne om begrænset skattepligt m.v. og anpartsreglerne)

Bemærkninger til lovforslaget

"[...]

Der er med dette forslag ikke tilsigtet nogen ændring i afgrænsningen af den begrænsede skattepligt. Dog foreslås det, at den begrænsede skattepligt for renteindtægter ophæves, således at fysiske personer, der bor i udlandet, men har renteindtægter fra opsparing i Danmark, ikke længere er begrænset skattepligtige af disse renteindtægter. Efter de gældende regler er personer, der har været fuldt skattepligtige til Danmark i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før ophøret af den fulde skattepligt, begrænset skattepligtige af renteindtægter her fra landet, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra h, og stk. 5. Med vedtagelsen af rentebeskatningsdirektivet (2003/48/EF), der blev gennemført ved lov nr. 221 af 31. marts 2004, samt mulighederne for udveksling af oplysninger efter EU's bistandsdirektiv, dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, er der imidlertid i vidt omfang sikret fuld beskatning af opsparing i bopælslandet, hvilket overflødiggør værnsreglen om begrænset skattepligt for renter. Hertil kommer, at en opsparing nemt kan flyttes til andre lande, og fraflyttere derfor nemt kan undgå at komme til at betale skat af renteindtægter fra Danmark. Det foreslås derfor at ophæve den begrænsede skattepligt for renteindtægter.

[...]"

Praksis

Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C. F. 3.1.1.

" Personer, der ikke er fuldt skattepligtige efter KSL § 1, er begrænset skattepligtige af en række indkomstarter. Se KSL § 2, stk. 1. Bestemmelsen omfatter således personer, der hverken har bopæl eller ophold i Danmark, men som modtager indkomst fra kilder her i landet.

[...]"

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 2, stk. 1

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

[...]

10) Erhverver indkomst her fra landet i form af pensioner i henhold til uafdækkede pensionstilsagn, der ikke omfattes af pensionsbeskatningsloven, eller sum til afløsning af dette pensionstilsagn samt pensioner, rådighedsløn og lignende ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold eller med et tidligere medlemskab af eller ydes til en tidligere medhjælp for bestyrelser, herunder kommunale bestyrelser m.v., regionsråd, Folketing, udvalg, kommissioner, råd og lign.

[...]"

Artikel 19 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig

" Offentligt hverv

Stk. 1

a) Gage, løn og andre lignende vederlag, der udbetales af en kontraherende stat eller en dertil hørende politisk underafdeling eller lokal eller regional myndighed, eller af en deres offentligretlige juridiske personer, til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, underafdeling, myndighed eller juridiske person, kan kun beskattes i denne kontraherende stat.

b) Sådanne gage, løn og andre lignende vederlag kan dog kun beskattes i den anden kontraherende stat, hvis hvervet er udført i denne anden stat, og den pågældende er hjemmehørende og statsborger i denne stat uden samtidig at være statsborger i den førstnævnte stat.

Stk. 2

a) Pensioner og andre lignende vederlag, som udbetales af en kontraherende stat eller en dertil hørende politisk underafdeling eller lokal eller regional myndighed eller af en af deres offentligretlige juridiske personer - eller af midler tilvejebragt af disse - til en fysisk person i forbindelse med udøvelse af hverv for denne stat, underafdeling, myndighed eller juridisk person, kan uanset bestemmelserne i stk.1 kun beskattes i denne stat.

b) Sådanne pensioner og andre lignende vederlag kan dog kun beskattes i den anden kontraherende stat, hvis den pågældende er hjemmehørende og statsborger i denne stat uden samtidig at være statsborger i den førstnævnte stat.

[...]"

Artikel 31, stk. 2 og 3 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig

"Ikrafttræden

[...]

Stk. 2. Overenskomsten træder i kraft den første dag efter den dato, hvor den sidste af disse underretninger er modtaget, og dens bestemmelser har virkning:

a) I Danmark:

i. for så vidt angår kildeskatter, på beløb, der betales den 1. januar i det første kalenderår, der følger det år, hvor overenskomsten træder i kraft, eller senere, og

ii. for så vidt angår andre skatter, for indkomstår, som begynder den 1. januar i det første kalenderår, der følger det år, hvor overenskomsten træder i kraft, eller senere.

b) I Frankrig:

i. for så vidt angår kildeskatter, på beløb, der er skattepligtige efter det kalenderår, hvor overenskomsten træder i kraft,

ii. for så vidt angår andre indkomstskatter end kildeskatter, for indkomst, der, alt efter omstændighederne, vedrører ethvert kalenderår eller enhver regnskabsperiode, som begynder efter det kalenderår, hvor denne overenskomst træder i kraft,

iii. for så vidt angår andre skatter, for beskatning hvor den skatteudløsende begivenhed finder sted efter det kalenderår, hvor overenskomsten træder i kraft.

Stk. 3. Når en fysisk person, der

a) var hjemmehørende i en af de kontraherende stater på datoen for undertegnelse af overenskomsten, og

b) på denne dato modtog pensioner eller andet lignende vederlag hidrørende fra den anden kontraherende stat, som kun var skattepligtige i den førstnævnte kontraherende stat i henhold til lovgivningen i den anden kontraherende stat,

skal sådanne pensioner eller andet lignende vederlag, uanset bestemmelserne i overenskomstens artikel 17, kun beskattes i den førstnævnte kontraherende stat, så længe personen forbliver hjemmehørende i denne stat."

Praksis

Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C. A. 10.2.1.1.2.2

"Afgrænsning

En tjenestemandspension er en pensionsordning, hvor staten, en region eller en kommune udbetaler en løbende, livsbetinget pension som følge af tidligere ansættelse i statens, folkeskolens, folkekirkens, regionens eller kommunens tjeneste. Se PBL § 2, stk. 1, nr. 1.

Der er ingen, der betaler pensionsbidrag til afdækning af pensionsforpligtelsen. Det vil sige, at der ikke opspares pensionsmidler, men den tidligere arbejdsgiver udbetaler pensionen direkte til den pensionsberettigede.

Pensionsordninger for en person, der er ansat i det offentlige efter overenskomst mellem stat, kommune og region og hans eller hendes faglige organisation, er ikke tjenestemandspension i pensionsbeskatningslovens forstand og ej heller efter tjenestemandspensionsloven. I disse ordninger betaler arbejdsgiveren og i reglen også den ansatte bidrag til afdækning af pensionsforpligtelsen.

Der er ikke krav om, at tjenestemandspensioner skal udbetales med lige store løbende ydelser. Se PBL § 2, stk. 1, 1. pkt.

[...]"

Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C. F. 1.5

[...]

Selvstændige offentlige virksomheder (SOV)

Ifølge Finansministeriets beskrivelse af statens selskaber ejer staten helt eller delvis pr. den 26. juni 2023 24 selskaber - 14 aktieselskaber, 8 selvstændige offentlige virksomheder mv., samt 2 interessentskaber.

Det fremgår videre, at de statslige selskaber udfører en række samfundsmæssige vigtige opgaver samtidig med, at selskabernes virksomhed i hovedsagen udøves under de samme vilkår som i den private sektor.

Staten anvender i mange tilfælde selskabsformen som organisatorisk ramme for aktiviteter, der har karakter af forretningsmæssig virksomhed. Når ikke alle statens selskaber er organiseret som aktieselskaber, skyldes det som oftest et ønske om på visse punkter at afvige fra selskabslovens almindelige ordning. Det kan fx være i tilfælde, hvor statslige selskaber ikke alene skal følge forretningsmæssige målsætninger.

Når det gælder selvstændige offentlige virksomheder beskrives disse af Moderniseringsstyrelsen som i forvaltningsretlige termer som juridiske personer, der varetager bestemte dele af den statslige forvaltning, og som har selvstændige indtægter og formue og fungerer uden for bevillingssystemet.

Selvstændige offentlige virksomheder er som oftest oprettet ved lov. Det gælder eksempelvis Danpilot, DSB, Energinet.dk og Naviair. Heraf fremgår blandt andet detaljer om statens ejerskab, styring, tilsyn og finansiering. Dertil kommer oplysninger om virksomhedens organisation, opgaver, ledelse og personale.

[...]"

Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C. F. 8.2.2.19.1.1

"[...]

Pension eller andet lignende vederlag

Modeloverenskomstens artikel 19, stk. 2, handler om pension, der betales direkte af en kontraherende stat eller af en politisk underafdeling eller lokal myndighed eller betales fra ordninger, der er oprettet af en stat eller en politisk underafdeling eller lokal myndighed, til en fysisk person for varetagelsen af hverv i den pågældende stats eller underafdelings eller myndigheds tjeneste.

Dansk tjenestemandspension er omfattet af modeloverenskomstens artikel 19.

Pensioner til tidligere offentligt ansatte kan være omfattet af modeloverenskomstens artikel 19, selv om beløbet ikke udbetales direkte af staten, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed. Pensionsudbetalinger fra ordninger, der er oprettet af staten, en politisk underafdeling eller en lokal myndighed kan være omfattet, selv om de administreres privat. Se punkt 5.2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 19.

Pension fra selvejende institutioner er i flere tilfælde blevet anset for omfattet af artikel 19. Se LSRM 1978, 29 LSR og TfS 1991, 37 TSS om Lodspensionskassen, der er en selvejende institution med tæt tilknytning til Forsvarsministeriet, og TfS 1989, 26 om den oprindeligt selvejende institution Børneforsorgens Pensionskasse, der blev overtaget af staten.

Udtrykket "pension og andet lignende vederlag" i modeloverenskomstens artikel 19, stk. 2, litra a, omfatter de samme ydelser som artikel 18, der er modeloverenskomstens hovedregel om pensioner. Mens ordet "pension" kun dækker løbende udbetalinger, kan ordene "andet lignende vederlag" fx også dække betaling af et engangsbeløb i stedet for en løbende udbetaling til en tidligere statsansat person efter ansættelsens ophør. Se punkt 5.1 i kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 19.

[...]"

SKM2014. 516. SR

I SKM2014. 516. SR kunne Skatterådet ikke bekræfte, at en erhvervs-ph.d.'er, der var ansat hos spørgeren og som i vinteren 2013/14 opholdt sig 6 måneder i New Zealand som led i sin ph.d.-uddannelse, kunne få skattefritagelse efter ligningslovens § 33 A. Medarbejderen blev oprindeligt ansat i det private

selskab A A/S, men overgik til offentlig ansættelse i forbindelse med en fusion mellem selskabet og spørgeren, som er en selvstændig offentlig virksomhed. Medarbejderen var efter fusionen omfattet af statens overenskomst med C, som ikke indeholder en bestemmelse om, at lønnen under udlandsophold skal fastsættes under hensyn til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1. Skatterådet bemærkede, at da medarbejderen under udlandsopholdet ikke var dækket af en kollektiv aftale, som opfylder betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 2, kunne skatten af medarbejderens løn ikke nedsættes efter § 33 A, stk. 1. I afgørelsen blev det lagt til grund, at spørgeren (SOV) var en offentlig myndighed.

TfS 1999, 358

"Skatteministeriet

Spørgsmål 63

Økonomiministeriet skulle i januar 1998 i forbindelse med arbejdet om pensioner i EU have oplyst til EU-Kommissær Mario Monti, at en dansk tjenestemandspension er en arbejdsmarkedspension. I juni 1998 kom Rådsforordning EF 1606/98 vedrørende tjenestemænd og Rådskonvention 98/49 EF vedrørende supplerende pension.

- a) Vil ministeren oplyse, om det betyder, at pensionerede danske tjenestemænd, der tager permanent ophold i et EU-medlemsland, bliver omfattet af EØF 1612/68, og dermed beskattet efter bopælskriterierne.
- b) Ministeren bedes i forlængelse heraf oplyse, hvorledes spørgsmålet forholder sig i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem Danmark og EU-medlemslande?

Svar

[...]

Hverken forordningerne 1612/68, 1408/71 og 1606/98 eller direktiv 98/49 har regler, der medfører, at beskatning skal ske efter bopælskriterier. De påvirker derfor ikke Danmarks mulighed for at beskatte dansk tjenestemandspension, der udbetales til pensionerede danske tjenestemænd, der er flyttet til et andet EU-medlemsland.

Efter dansk skatteret er modtageren af en dansk tjenestemandspension skattepligtig af denne pension, uanset om modtageren bor i Danmark eller i et andet land.

Alle Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre EU-medlemslande medfører også, at Danmark har ret til at beskatte dansk tjenestemandspension, uanset at modtageren har bosat sig i det andet land.

De danske dobbeltbeskatningsoverenskomsters regel om såkaldt kildestatsbeskatning af tjenestemandspensioner findes også i OECD's model til dobbeltbeskatningsoverenskomster.

[...]"

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 2, stk. 1

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

[...]

11) Erhverver indkomst her fra landet i form af udbetaling af pensionsopsparring eller pension og andre sociale ydelser udbetalt i henhold til lovgivningen, som ville være skattepligtig for en person omfattet af § 1. 1. pkt. gælder ikke for udbetalinger efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

[...]"

Artikel 17 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig

"Pensioner

Stk. 1

Medmindre andet følger af artikel 19, stk. 2, kan pensioner og lignende vederlag, der hidrører fra en kontraherende stat og betales til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, hvad enten dette sker i forbindelse med tidligere ansættelse eller ikke, kun beskattes i denne anden stat.

Stk. 2

Uanset bestemmelserne i stk. 1, kan sådanne pensioner og lignende vederlag beskattes i den førstnævnte kontraherende stat, hvis:

- a) bidrag indbetalt af den berettigede til pensionsordningen blev fradraget i den berettigedes skattepligtige indkomst i den førstnævnte kontraherende stat efter lovgivningen i denne stat, eller
- b) bidrag indbetalt af en arbejdsgiver til pensionsordningen ikke var skattepligtig indkomst for den berettigede i den førstnævnte kontraherende stat efter lovgivningen i denne stat.
- c) pensioner er ydet i henhold til den sociale sikringslovgivning i den førstnævnte kontraherende stat."

Artikel 22 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig

" Ophævelse af dobbeltbeskatning

Stk. 1.

I Danmark skal dobbeltbeskatning undgås på følgende måde:

- a) Når en person, som er hjemmehørende i Danmark, erhverver indkomst, som efter bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i Frankrig (undtagen i det omfang, at disse bestemmelser udelukkende muliggør beskatning i Frankrig, fordi indkomsten også er indkomst erhvervet af en person, der er hjemmehørende i Frankrig), skal Danmark, medmindre bestemmelserne i litra c) medfører andet, indrømme fradrag i den pågældende persons indkomstskat med et beløb svarende til den indkomstskat, som er betalt i Frankrig.
- b) Sådant fradrag kan dog ikke overstige den del af indkomstskatten som beregnet inden fradraget er givet, der svarer til den indkomst, som kan beskattes i Frankrig.
- c) Når en person, som er hjemmehørende i Danmark, erhverver indkomst, som efter bestemmelserne i denne overenskomst kun kan beskattes i Frankrig, kan Danmark medregne denne indkomst i beskat-

ningsgrundlaget, men skal i indkomstskatten indrømme fradrag for den del af indkomstskatten, som kan henføres til indkomst, der hidrører fra Frankrig.

[...]

Stk. 3

Når en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, modtager pensioner eller andet lignende vederlag, som efter bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, kan beskattes i den anden kontraherende stat, skal denne anden stat indrømme et fradrag i personens indkomstskat svarende til den indkomstskat, som er betalt i den førstnævnte stat uden at overstige den skat, der kan henføres til sådan indkomst i denne anden stat. I et sådant tilfælde, skal der ikke indrømmes fradrag som nævnt i stk. 1 og 2 i denne artikel."

Protokol til dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Frankrig

"[...]

4. Ved anvendelsen af denne overenskomsts artikel 17, stk. 2, litra c, omfatter pensioner, der ydes i henhold til den sociale sikringslovgivning, statspensioner på grund af alderdom, invalidepensioner og lignende betalinger af væsentlig samme karakter, der er omfattet af den sociale sikringslovgivning. I Danmark, omfatter artikel 17, stk. 2, litra c, særligt Folkepension, pension fra ATP, Tidlig Pension, Førtidspension, Seniorpension, Efterløn og andre lignende betalinger af væsentlig samme karakter, der pålægges efter datoen for overenskomstens undertegnelse.

[...].

Forarbejder

Forarbejder til lov 2023-03-28 nr. 322 - lovforslag nr. 17 om gennemførelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst og tilhørende protokol mellem Kongeriget Danmark og Den Franske Republik

Bemærkninger til lovforslaget

"[...]

Artikel 17 om pensioner

Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 17 angår beskatningen af pensioner og andre lignende vederlag.

[...]

Artiklen medfører endvidere, at danske sociale pensioner kan beskattes i Danmark. Pensionsbestemmelsen afspejler det faste danske princip for beskatningsretten til pensioner, om at pensionsudbetalinger med kilde i Danmark beskattes i Danmark, men bestemmelsen skal ses i sammenhæng med artikel 22, stk. 3, hvorefter der gælder et såkaldt "omvendt credit"-princip for pensioner underlagt kildebeskatning efter artikel 17, stk. 2 (se hertil pkt. 1 og pkt. 3.3.2.22).

I protokollen til dobbeltbeskatningsoverenskomsten præciseres hvilke sociale pensioner der er omfattede af artikel 17, stk. 2, litra c. Det gælder folkepension, pension fra ATP, tidlig pension, førtidspension, seniorpension, efterløn og andre betalinger af væsentligt samme karakter, som måtte opstå efter undertegnelsen af aftalen.

I dansk ret følger det af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 9 og 11, at personer, der er hjemmehørende i Frankrig, er begrænset skattepligtige af deres udbetalinger fra private pensionsordninger, som er skattebe-
gunstiget efter pensionsbeskatningsloven og af sociale pensioner. Denne beskatning er i overensstemmel-
se med overenskomsten, men Danmark er forpligtet til at yde lempelse for fransk skat, der kan henføres
til de pågældende udbetalinger.

[...]"

Praksis

SKM2011. 254. SKAT

Denne meddelelse er en opdatering af meddelelsen fra Skatteministeriets Departement i TfS 1998,
306 om beskatningen af sociale ydelser i de tilfælde, hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst giver
kildestaten ret til at beskatte sådanne.

OECD-modellen for dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder ikke særlige bestemmelser om be-
skatning af sociale ydelser eller andre offentlige ydelser, der udbetales til en person, som efter en
dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Sådanne ydelser vil
således efter OECD-modellen skulle beskattes efter bestemmelserne om anden indkomst og vil således
kun kunne beskattes i bopælsstaten, jf. modellens art. 21, stk. 1.

Danmark ønsker som kildestat at kunne beskatte sociale ydelser såvel som andre offentlige ydelser. Dan-
mark ønsker derfor dobbeltbeskatningsoverenskomsternes artikel om beskatning af pensioner (oftest
artikel 17 eller 18) udformet på en sådan måde, at dette gøres muligt. Baggrunden herfor er, at sådanne
ydelse er skattefinansierede og er fastsat på et niveau, der skal kunne rumme en almindelig dansk
beskatning. Når en ydelse udbetalt til en person i Danmark beskattes, bør det samme gælde for en ydelse
udbetalt til en person i udlandet.

Spørgsmålet om, hvilke ydelser Danmark som kildestat i sådanne tilfælde kan beskatte, afhænger af
udformningen af de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster. En dobbeltbeskatningsoverenskomst er
i sidste ende et kompromis mellem to parter, hvis interesser ikke nødvendigvis er sammenfaldende. Dob-
beltbeskatningsoverenskomster har generelt en lang holdbarhed - de ældste eksisterende danske overens-
komster er fra 1960'erne - og landenes ønsker og behov udvikler sig over tid.

[...]"