

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9383 af 26/03/2019 (Gældende)

Dobbeltbeskatning - Øresundsafalen - Exemptionslempelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1904550

Dobbeltbeskatning - Øresundsftalen - Exemptionslempelse

Skatterådet besvarede spørgsmål om beskatning af løn for arbejde for en svensk arbejdsgiver, herunder lempelse vedrørende dobbeltbeskatning, idet spørgeren var fuldt skattepligtig og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Skatterådet bekræftede, at Sverige havde beskatningsretten til hele lønnen ifølge de særlige regler for grænsegængere, og at Danmark ville give exemptionslempelse med progressionsforbehold, hvis spørgeren var omfattet af svensk social sikring. Dertil kom, at Skatterådet bekræftede, at sygedage eller feriedage skal medregnes som arbejdsdage i Sverige, at weekends og afspadseringsdage samt svenske og danske helligdage ikke skal medregnes hverken i Danmark eller Sverige, og at arbejde i Sverige en del af en dag fører til, at dagen skal medregnes som arbejdsdag i Sverige, selvom der også arbejdes en del af dagen i Danmark.

Skatterådsmøde 26. marts 2019 - SKM2019. 233. SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Sverige har beskatningsretten til hele A's lønindkomst fra G1 AB i henhold til Øresundsftalen om skat?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at Danmark vil give exemption (med progressionsforbehold) for den danske skat på A's lønindkomst, hvis det forudsættes, at A er omfattet af svensk social sikring, jf. den Nordiske Dobbeltbeskatningsoverenskomst, art. 15?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at ved opgørelsen af arbejdstiden i bopælslandet (Danmark) og arbejdslandet (Sverige) i henhold til Øresundsftalen om skat, vil eventuelle sygedage eller feriedage skulle medregnes som arbejdsdage i arbejdslandet (Sverige), jf. Juridisk Vejledning C. F. 9.2.14.6.2 Norden?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at ved opgørelsen af arbejdstiden i bopælslandet (Danmark) og arbejdslandet (Sverige) i henhold til Øresundsftalen om skat, at weekends og afspadseringsdage, hvor A ikke arbejder, ikke indgår i opgørelsen af dage i hverken bopælslandet (Danmark) eller arbejdslandet (Sverige), jf. Juridisk Vejledning C. F. 9.2.14.6.2 Norden?
5. Kan Skatterådet bekræfte, at ved opgørelsen af arbejdstiden i bopælslandet (Danmark) og arbejdslandet (Sverige) i henhold til Øresundsftalen om skat, at svenske helligdage, hvor A ikke arbejder, ikke indgår i opgørelsen af dage i hverken bopælslandet (Danmark) eller arbejdslandet (Sverige), jf. Juridisk Vejledning C. F. 9.2.14.6.2 Norden?
6. Kan Skatterådet bekræfte, at ved opgørelsen af arbejdstiden i bopælslandet (Danmark) og arbejdslandet (Sverige) i henhold til Øresundsftalen om skat, at danske helligdage, hvor A ikke arbejder ikke indgår i opgørelsen af de dage i hverken bopælslandet (Danmark) eller arbejdslandet (Sverige), jf. Juridisk Vejledning C. F. 9.2.14.6.2 Norden?
7. Kan Skatterådet bekræfte, at hvis A arbejder blot en del af dagen i arbejdslandet (Sverige), vil A skulle medregne denne dag som en fuld dag i arbejdslandet (Sverige), og således ikke som en arbejdsdag i bopælslandet (Danmark), selv om der også arbejdes en del af dagen i bopælslandet (Danmark), jf. Juridisk Vejledning, C. F. 9.2.14.6.2?

Svar

1. Ja, se dog begrundelse
2. Ja
3. Ja
4. Ja
5. Ja
6. Ja

7. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

A bor og arbejder p.t. i Danmark. A har indgået aftale med G1 AB, som er beliggende i Sverige, om en ansættelse pr. 1. januar 2019. I den forbindelse vil A opretholde sin danske bolig og forblive boende i Danmark. A vil derfor anses for skattemæssigt hjemmehørende til Danmark.

G1 AB vil pr. 1. januar 2019 være A's arbejdsgiver, og vederlaget for det udførte arbejde vil påhvile G1 AB. A vil pr. 1. januar 2019 som udgangspunkt arbejde 3 dage om ugen i Sverige og 2 dage om ugen i Danmark. Arbejdet i Danmark vil blive udført som hjemmearbejde fra A's danske bolig eller som sporadiske tjenesterejser i Danmark eller i tredje lande. Der kan også være tale om andet arbejde i Danmark/tredje lande af lejlighedsvis karakter, f.eks. kurser, konferencer, messer eller lignende.

Der vil dog være perioder, hvor A f.eks. vil arbejde hele ugen i Sverige eller i Danmark, men hvor der de efterfølgende uger vil justeres for dette forhold, således at A i hver 3 måneders periode vil arbejde mindst 50% af tiden i Sverige, ligesom arbejdet i Danmark også i disse perioder vil udføres som hjemmearbejde fra A's danske bolig eller som sporadiske tjenesterejser i Danmark eller tredje lande.

Baseret på ovenstående lægges det til grund, at A er omfattet af svensk social sikring. Det lægges endvidere til grund, at A vil blive beskattet efter SINK-reglerne i Sverige.

Der kan være uger/perioder, hvor A vil arbejde på G1 AB's andre kontorer i Sverige. A vil i den forbindelse foretage overnatninger i Sverige.

Den første 3 måneders periode tælles fra den 1. januar 2019 – 31. marts 2019 og så fremdeles.

Løn for A's eventuelle sygedage eller feriedage, vil A medregne som løn for arbejde udført i arbejdslandet (Sverige). Weekend- og helligdage samt afspadseringsdage, hvor A ikke arbejder, vil A ikke indregne i opgørelsen af dage, hverken i bopælslandet (Danmark) eller arbejdslandet (Sverige). Hvis A arbejder blot en del af dagen i arbejdslandet (Sverige), vil A medregne denne dag som en fuld dag i arbejdslandet (Sverige), jf. Juridisk Vejledning, C. F. 9.2.14.6.2 Norden – Gennemgang af DBO'en, art 15 (Dansk-svensk grænsegængeraftale (Øresundsaf-talen) – "Opgørelsen af 3-måneders-perioden").

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det følger af Øresundsaf-talen om skat (Bekendtgørelse af Aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål), art. 1, at hvis en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer løn eller andet lignende vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som normalt udføres i den anden kontraherende stat, for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i denne anden stat, skal arbejdet ved anvendelse af art. 15, stk. 1 og 2, anses for udført i denne anden stat, selv om arbejdet faktisk udføres i den førstnævnte stat eller i en tredjestat, såfremt:

- arbejdet i den førstnævnte stat udføres af personen i dennes egen bolig. eller
- arbejdet i den førstnævnte stat eller i en tredjestat udgør tjenesterejse eller andet arbejde af lejlighedsvis karakter

men kun, hvis arbejdet i den anden stat udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver 3 måneders periode.

Endvidere følger det af den Nordiske Dobbeltbeskatningsoverenskomst, art. 25, at Danmark er forpligtet til at give exemptionslempelse på skat af løn, der er omfattet af art. 15, stk. 1, når modtageren af indkomsten efter EU's forordning om social sikring er omfattet af lovgivningen om social sikring i Sverige og har betalt svenske sociale bidrag i forbindelse med erhvervelse af indkomsten.

I og med at A vil opretholde sin bolig i Danmark og forblive boende i Danmark, vil han være fuldt skattepligtig og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. A vil indgå en ansættelsesaftale med G1 AB, som også vil udbetale løn for det udførte arbejde. Eftersom A vil arbejde 3 dage om ugen i Sverige og 2 dage om ugen i Danmark i hver 3-måneders periode, ligesom arbejdet i Danmark vil blive udført fra hans danske bopæl eller som sporadiske tjenesterejser i Danmark/tredjelande, mener vi, det er godtgjort at han opfylder betingelserne i Øresundsaf-talen om skat, således at Sverige har beskatningsretten til hele lønindkomsten, jf. også Juridisk Vejledning, C. F. 9.2.14.6.2 Norden – Gennemgang af DBO'en, art. 15 (Dansk-svensk grænsegænger-aftale (Øresundsaf-talen)).

Eftersom det forudsættes, at A vil blive omfattet af svensk social sikring, mener vi, det følger af den Nordiske Dobbeltbeskatningsoverenskomst, art. 25, at Danmark skal give A exemption for den danske skat på lønindkomsten fra G1 AB, selv om arbejdet er udført i Danmark, jf. også Juridisk Vejledning, C. F. 9.2.14.6.2 Norden – Gennemgang af DBO'en, art. 25.

På denne baggrund mener vi at A vil blive beskattet i Sverige af hele sin indkomst fra G1 AB, og at Danmark vil give exemption med den danske skat af hele indkomsten fra G1 AB.

Vi mener derfor, at spørgsmål 1, 2, 3, 4, 5, 6 og 7 skal besvares med et "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Sverige har beskatningsretten til hele Spørgers lønindkomst i henhold til Øresundsaf-talen om skat.

Begrundelse

Spørger er bosat i Danmark, og han er fuldt skattepligtig og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Spørger vil pr. 1. januar starte i et ansættelsesforhold med en privat svensk arbejdsgiver i Sverige. I den forbindelse vil Spørger efter det oplyste som udgangspunkt arbejde 3 dage om ugen i Sverige og 2 dage om ugen i Danmark. Det er oplyst, at arbejdet i Danmark vil blive udført som hjemmearbejde i Spørgers danske bolig eller som sporadiske tjenesterejser i Danmark eller tredjelande. Der kan også være tale om andet arbejde i Danmark/tredjelande af lejlighedsvis karakter, f.eks. kurser, konferencer, messer eller lignende.

Efter det oplyste vil der være perioder, hvor Spørger vil arbejde efter et andet mønster f.eks. hele ugen i Sverige eller i Danmark, men Spørger vil justere for dette i efterfølgende uger, således at Spørger i enhver 3 måneders periode vil arbejde mindst 50% af tiden i Sverige. Arbejdet vil efter det oplyste også i disse perioder blive udført som hjemmearbejde i Spørgers danske bolig eller som sporadiske tjenesterejser i Danmark eller tredjelande.

Danmark kan, som spørgerens skattemæssige bopælsland ifølge den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 4 beskatte spørgeren af indkomst, uanset hvor indkomsten kommer fra (globalindkomstbeskatning) jf. også kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Når spørgeren arbejder i Sverige for en svensk privat arbejdsgiver, har Sverige som arbejdsland ret til at beskatte lønnen ifølge den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 15, stk. 1 og artikel 15, stk. 2 modsætningsvist.

Grænsegænger-aftalen mellem Danmark og Sverige indeholder i artikel 1 en regel om beskatning af en grænsegænger. Reglen supplerer den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet der fastlægges nogle

ændrede principper for anvendelsen af artikel 15 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, når det gælder grænsegængere. Hensigten med denne regel er at forenkle beskatningen for grænsegængere.

Reglen medfører, at arbejde – som faktisk udføres i bopælslandet (eller i et tredjeland) – ved anvendelse af artiklen om beskatning af personlige tjenesteydelser i artikel 15 og på visse betingelser anses for udført i arbejdsgiverlandet.

Arbejdet i bopælslandet skal ifølge reglen udføres af personen i dennes egen bolig. Derudover kan der være tale om tjenesterejser eller andet arbejde af lejligheds karakter i bopælslandet eller et tredje land.

Arbejdet kan dog alene anses for udført i arbejdslandet efter denne regel, såfremt arbejdet i arbejdsgiverlandet udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver 3-måneders periode ifølge grænsegængeraftalens artikel 1.

Det oplyste om Spørgers arbejdsmønster lægges til grund for besvarelsen. Under forudsætning af at Spørger løbende arbejder på denne måde og overholder betingelserne i grænsegængeraftalen mellem Danmark og Sverige artikel 1, har Sverige som arbejdsgiverland ret til at beskatte hele Spørgers lønindkomst.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja, se dog begrundelse”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Danmark vil give exemption (med progressionsforbehold) for den danske skat på Spørgers lønindkomst, hvis det forudsættes, at Spørger er omfattet af svensk social sikring, jf. den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst art. 15.

Begrundelse

Danmark kan, som spørgerens skattemæssige bopælsland ifølge den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 4 beskatte spørgeren af indkomst, uanset hvor indkomsten kommer fra (globalindkomstbeskatning) jf. også kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

I det omfang Sverige har ret til at beskatte spørgerens løn i forbindelse med arbejde for en privat svensk arbejdsgiver ifølge den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst og grænsegængeraftalen mellem Danmark og Sverige, opstår der dermed en dobbeltbeskatningssituation. Danmark skal som bopælsland lempes for denne dobbeltbeskatning ifølge den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 25.

Danmark er efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst forpligtet til at give exemptionslempelse på skat af løn, der er omfattet af artikel 15, stk. 1. Se artikel 25, stk. 1, litra c. Danmark har imidlertid med hjemmel i protokollen, punkt X, stk. 1, skiftet lempelsesprincip, således at der som udgangspunkt kun gives creditlempelse på sådanne indkomster.

Reglen om exemptionslempelse gælder dog stadig for personer, der er hjemmehørende i Danmark, og som erhverver indkomst, der er omfattet af artikel 15, stk. 1, når modtageren af indkomsten efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af lovgivningen om social sikring i eksempelvis Sverige og har betalt sociale bidrag der i forbindelse med erhvervelse af indkomsten.

Det er Udbetaling Danmark, som er den kompetente myndighed i Danmark, når spørgsmålet om social sikringsposition skal vurderes.

Hvis Spørger er omfattet af svensk social sikring efter EU's forordninger, kan spørger opnå lempelse efter metoden exemption med progressionsforbehold, når Spørger betaler svensk skat i forbindelse med arbejde i Sverige hos en svensk privat arbejdsgiver.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at ved opgørelsen af arbejdstiden i bopælslandet (Danmark) og arbejdslandet (Sverige) i henhold til Øresundsafbalen om skat, vil eventuelle sygedage eller feriedage skulle medregnes som arbejdsdage i arbejdslandet (Sverige) jf. Den juridiske vejledning afsnit C. F. 9.2.14.6.2 Norden.

Begrundelse

Ifølge praksis for opgørelsen af 3 måneders perioden ifølge grænsegængerafbalens artikel 1 anses løn under sygdom og løn under ferie for løn for arbejde udført i arbejdslandet jf. Den juridiske vejledning afsnit C. F. 9.2.14.6.2 Norden.

Indstilling

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

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at ved opgørelsen af arbejdstiden i bopælslandet (Danmark) og arbejdslandet (Sverige) i henhold til Øresundsafbalen om skat, indgår weekends og afspadseringsdage, hvor Spørger ikke arbejder, ikke i opgørelsen af dage hverken i bopælslandet (Danmark) eller arbejdslandet (Sverige) jf. Den juridiske vejledning afsnit C. F. 9.2.14.6.2 Norden.

Begrundelse

Ifølge praksis for opgørelsen af 3 måneders perioden ifølge grænsegængerafbalens artikel 1 indgår weekend- og afspadseringsdage, hvor der ikke arbejdes, ikke i opgørelsen af dage, hverken i bopælslandet eller arbejdslandet jf. Den juridiske vejledning afsnit C. F. 9.2.14.6.2 Norden.

Indstilling

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

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at ved opgørelsen af arbejdstiden i bopælslandet (Danmark) og arbejdslandet (Sverige) i henhold til Øresundsafbalen om skat, indgår svenske helligdage, hvor Spørger ikke arbejder, ikke i opgørelsen af dage hverken i bopælslandet (Danmark) eller arbejdslandet (Sverige) jf. Den juridiske vejledning afsnit C. F. 9.2.14.6.2 Norden.

Begrundelse

Ifølge praksis for opgørelsen af 3 måneders perioden ifølge grænsegængerafbalens artikel 1 indgår helligdage, hvor der ikke arbejdes, ikke i opgørelsen af dage, hverken i bopælslandet eller arbejdslandet jf. Den juridiske vejledning afsnit C. F. 9.2.14.6.2 Norden.

Det gælder efter Skattestyrelsens opfattelse både danske og svenske helligdage.

Indstilling

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

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at ved opgørelsen af arbejdstiden i bopælslandet (Danmark) og arbejdslandet (Sverige) i henhold til Øresundsaføalen om skat, indgår danske helligdage, hvor Spørger ikke arbejder, ikke i opgørelsen af dage hverken i bopælslandet (Danmark) eller arbejdslandet (Sverige) jf. Den juridiske vejledning afsnit C. F. 9.2.14.6.2 Norden.

Begrundelse

Se under spørgsmål 5.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 6 besvares med ”ja”.

Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at hvis Spørger arbejder blot en del af dagen i arbejdslandet (Sverige), vil Spørger skulle medregne denne dag som en fuld dag i arbejdslandet (Sverige), og således ikke som en arbejdsdag i bopælslandet (Danmark), selv om der også arbejdes en del af dagen i bopælslandet (Danmark) jf. Den juridiske vejledning afsnit C. F. 9.2.14.6.2 Norden.

Begrundelse

Ifølge praksis for opgørelsen af 3 måneders perioden ifølge grænsegængerøftalens artikel 1 indgår en dag, hvor der arbejdes blot en del af dagen i arbejdslandet som en fuld dag i arbejdslandet jf. Den juridiske vejledning afsnit C. F. 9.2.14.6.2 Norden.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 7 besvares med ”Ja”.

Skatterådet's afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Uddrag af BKI nr. 36 af 28. november 2004 om den dansk-svenske grænsegængerøftale

Artikel 1

1. Hvis en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer løn eller andet lignende vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som normalt udføres i den anden kontraherende stat, for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i denne anden stat, eller ved et fast driftssted eller et fast sted, som personens arbejdsgiver har i denne anden stat, skal arbejdet ved anvendelse af artikel 15, stk. 1 og 2, anses for udført i denne anden stat, selv om arbejdet faktisk udføres i den førstnævnte stat eller i en tredjestat, såfremt

- a) arbejdet i den førstnævnte stat udføres af personen i dennes egen bolig, eller
- b) arbejdet i den førstnævnte stat eller i en tredjestat udgør tjenesterejse eller andet arbejde af lejlighedsvis karakter,

men kun, hvis arbejdet i den anden stat udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver 3-måneders-periode.

2. Bestemmelserne i stk. 1 gælder

- a) i tilfælde, hvor arbejdsgiveren ikke er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kun, hvis den løn eller det andet lignende vederlag, som personen oppebærer, påhviler et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i den anden stat,
- b) i tilfælde, hvor arbejdsgiveren er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kun, hvis den løn eller det andet lignende vederlag, som personen oppebærer, ikke påhviler et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i den førstnævnte kontraherende stat.

Forarbejder

Uddrag af L 59 af 5. november 2003 – Almindelige bemærkninger

Den nye aftale fastholder princippet om, at grænsependlere betaler indkomstskat i arbejdslandet. Aftalen er på dette punkt på linje med OECD's modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning og med Danmarks øvrige overenskomster.

Arbejdslandsbeskatning sikrer skattemæssig neutralitet på det danske arbejdsmarked, idet der er sammenhæng mellem betalingen af social bidrag og skat. Sociale bidrag betales nemlig ligeledes i arbejdslandet. Arbejdslandsbeskatning er derfor efter Regeringens opfattelse en hensigtsmæssig beskatningsform af grænsegængerne. I den hidtidige udgave medførte arbejdslandsbeskatning dog en række skattemæssige hindringer for arbejde på tværs af Øresund og medførte en u hensigtsmæssig provenufordeling mellem staterne.

Den nye aftale sikrer en fair fordeling af skatteprovenuet mellem Danmark og Sverige og fjerner følgende hindringer for grænsegængerne:

- Begge lande indfører fradrag for grænsegængers pensionsindbetalinger til institutter i bopælslandet. Tilflyttere fra det andet land får ligeledes fradrag for pensionsindbetalinger til institutter i fraflytningslandet.
- Begge lande forpligter sig gensidigt til at give fradrag for broafgiften på Øresund. Fradraget beregnes med udgangspunkt i prisen for billigste periodeabonnement for henholdsvis bil og tog.
- Det sikres, at beskatningsretten til hele lønindkomsten tilkommer arbejdsgiverlandet, selvom visse dele af arbejdet udføres som eksempelvis hjemmearbejde eller tjenesterejser i bopælslandet.
- Overgangsordningen for grænsegængere fra før 1997, som er bosat i Danmark, ophæves. Herefter beskattes de efter de almindelige principper i Sverige.
- Begge lande udveksler den gennemsnitlige primærkommuneskat opkrævet fra grænsegængerne.

Hjemmearbejde mv.

Normalt medfører arbejdslandsbeskatning efter OECD-modellen ikke problemer. Således beskattes grænsegængerne i arbejdslandet af hele lønindkomsten og bopælslandet lempes sin beskatning ved at undlade at beskatte lønindkomsten eller ved at give nedslag for den udenlandske skat. I de tilfælde, hvor grænsegængerne udfører dele af arbejdet udenfor det normale arbejdsland, opstår der dog problemer. Der kan eksempelvis være tale om en grænsegænger, der bor i Sverige og normalt arbejder i Danmark, men

- som enkelte dage arbejder fra en hjemmearbejdsplads i Sverige, eller

- som udsendes på tjenesterejser eller har andet arbejde af lejlighedsvis karakter i Sverige eller tredjelande.

I disse tilfælde vil Danmark (arbejdsgiverlandet) beskatte den del af arbejdet, der udføres i Danmark, mens Sverige (bopælslandet) har beskatningsretten til arbejde, der udføres udenfor Danmark.

Det er administrativt besværligt for alle parter (såvel arbejdsgivere og grænsegængere som skattemyndigheder) at have denne opsplitning. Der skal, således føres regnskab med, hvor arbejdet udføres. Det er ualmindelig svært at få forskudsligningen til at være korrekt og der vil skulle betales B-skatter i bopælslandet.

Aftalen sikrer, at der ikke skiftes beskatningsland ved hjemmearbejde, tjenesterejser samt andet arbejde af lejlighedsvis karakter i bopælslandet, når blot arbejdet i arbejdsgiverlandet udgør mindst halvdelen af arbejdstiden. Der sker hermed ikke længere en opsplitning af indkomsten.

Derudover opnås der sammenhæng med betalingen af social sikringsbidrag. Den Sociale Sikringsstyrelse og Riksförsäkringsverket indgik i december 2001 en aftale om, at bidragsydere kan omfattes af arbejdsgiverlandets regler og dermed være bidragspligtig i dette land, selvom der udføres hjemmearbejde (senere udvidet til også at omfatte tjenesterejser) i bopælslandet, når den væsentligste del af arbejdet udføres i arbejdsgiverlandet (mindst halvdelen af arbejdstiden i løbet af en sammenhængende periode på 3 måneder).

Afgrænsning med mindst halvdelen af arbejdstiden i løbet af en sammenhængende periode på 3 måneder er genbrugt i skatteaftalen for at sikre størst mulig sammenhæng mellem de to regelsæt.

Uddrag af L 59 af 5. november 2003 – Bemærkninger til enkelte bestemmelser i aftalen

Artikel 1 – Arbejde udført i bopælslandet

Formålet med denne artikel er at sikre, at grænsegængere, som bor i det ene land og som normalt udfører arbejdet i det andet land for en arbejdsgiver i dette andet land, bliver beskattet i arbejdsgiverens hjemland af hele lønindkomsten – uanset at dele af arbejdet reelt udføres uden for arbejdsgiverlandet. Dette er det letteste for grænsegængerne og deres arbejdsgiver og det sikrer, at betalingen af indkomstskat og sociale bidrag betales i et og samme land for så vidt angår hele lønindkomsten.

Bestemmelsen medfører, at arbejde – som faktisk udføres i bopælslandet (eller i et tredjeland) – ved anvendelse af artiklen om beskatning af personlige tjenesteydelser anses for udført i arbejdsgiverlandet. Det er en forudsætning, at arbejdet udføres for arbejdsgiveren. Bestemmelsen opregner to tilfælde, hvor arbejde, som faktisk udføres i bopælslandet, ved anvendelsen af artikel 15 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst skal anses for udført i arbejdsgiverlandet.

Det *første tilfælde* er, hvor arbejdet udføres fra en hjemmearbejdsplads i grænsegængerens egen bolig.

Det *andet tilfælde* er, hvor grænsegængerens udfører arbejdet i bopælslandet eller i et tredjeland som følge af tjenesterejser eller andet arbejde af lejlighedsvis karakter. Der kan eksempelvis være tale om kurser, konferencer, messer eller lignende. Bestemmelsen finder også anvendelse på håndværkere, som eksempelvis bor i Malmø og normalt arbejde i København, men som af sin arbejdsgiver lejlighedsvis sendes til Malmø for at arbejde. Beskatningen i arbejdsgiverlandet opretholdes således, selv om arbejdet faktisk udføres uden for arbejdsgiverlandet.

Der er indsat en *tidsgrænse* for, hvor stor en del af arbejdet, der kan udføres uden for arbejdsgiverlandet. Arbejdet i arbejdsgiverlandet skal således mindst udgøre halvdelen af arbejdstiden i hver 3 måneders periode.

Tidsgrænsen skal ses i sammenhæng med den aftale, som Den Sociale Sikringsstyrelse i Danmark og Riksförsäkringsverket i Sverige indgik den 4. december 2001 om administration af artikel 17 i EF-forordning nr. 1408/71 i visse grænsetilfælde (distancearbejde mv.). Det fremgår af punkt 4 i denne aftale, at:

»Efter ansøgning i hvert enkelt tilfælde gives samtykke til, at en person er omfattet af lovgivningen i arbejdsgiverens eller hovedarbejdsgiverens hjemstedsland i følgende situationer:

a . Personer ansat af én arbejdsgiver med hjemsted i ét land, når de både arbejder en væsentlig del i det land, hvor arbejdsgiveren har sit hjemsted (mindst halvdelen af arbejdstiden i løbet af en sammenhængende periode på 3 måneder) og som distancearbejde i bopælslandet.

Disse kriterier anvendes også i andre situationer, hvor der udføres arbejde i bopælslandet for samme arbejdsgiver.«

I en tilføjelse til aftalen mellem Den Sociale Sikringsstyrelse og Riksförsäkringsverket er det aftalt, at aftalens bestemmelser på visse betingelser kan anvendes på arbejde i form af tjenesterejser, kurser, konferencer, messer og lignende i andre EU/EØS-lande eller Schweiz. Hermed kan grænsegængerens fortsat være socialt sikret i arbejdsgiverlandet, selvom en del af arbejdet udføres som tjenesterejser.

Med denne sammenhæng til aftalen på socialsikringsområdet opnås der sammenhæng mellem betalingen af indkomstskat og betalingen af sociale bidrag, idet disse hermed betales i ét og samme land.

Det er som nævnt en forudsætning, at arbejdet udføres for arbejdsgiveren i det normale arbejdsland. Påhviler vederlaget for det udførte arbejde et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i bopælslandet, finder bestemmelsen ikke anvendelse.

Skatteaftalens artikel 1 skal ses i sammenhæng med aftalens artikel 5, stk. 1, hvorefter de to lande forpligter sig til at beskatte den del af lønindkomsten, som de med artikel 1 får beskatningsretten til. I lovforslagets § 2, stk. 1, gøres lønindkomsten til omfattet af den begrænsede skattepligt og gøres til A-indkomst.

En svensk bosiddende grænsegænger, som normalt udfører sit arbejde i Danmark og er socialt sikret i Danmark, vil med aftalen og lovforslaget skulle betale dansk indkomstskat samt arbejdsmarkedsbidrag og det særlige pensionsbidrag af den del af indkomsten, som optjenes ved hjemmearbejde i egen bolig i Sverige eller ved tjenesterejser eller andet arbejde af lejlighedsvis karakter i Sverige eller i tredjestat.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. F. 9.2.14.6.2 Norden

Dansk-svensk grænsegænger aftale (Øresunds aftalen)

Det følger af den dansk/svenske grænsegænger aftale, at for en person, som

- bor i det ene land (bopælslandet) og
- normalt udfører arbejde i det andet land (arbejdslandet) for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i arbejdslandet eller ved et fast driftssted eller et fast sted, som personens arbejdsgiver har i arbejdslandet,

skal arbejdet under visse betingelser anses for udført i arbejdslandet efter artikel 15, stk. 1 og 2, selv om det delvis er udført i bopælslandet eller et tredjeland.

Betingelserne for at beskatte hele indkomsten i arbejdslandet er:

- At arbejdet i bopælslandet udføres af personen i dennes egen bolig, eller at arbejdet i bopælslandet eller i et tredjeland udgør tjenesterejse eller andet arbejde af lejlighedsvis karakter. Der kan fx være tale om kurser, konferencer, messer eller lignende. Bestemmelsen finder også anvendelse på håndværkere, som af arbejdsgiveren lejlighedsvis sendes til bopælslandet for at arbejde.
- At arbejdet i arbejdslandet udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver 3-måneders periode.
- At vederlaget for det udførte arbejde ikke påhviler et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i bopælslandet.

Se BKI nr. 36 af 28. november 2004 om den dansk-svenske grænsegænger aftale, artikel 1.

Formålet med bestemmelsen i artikel 1 er at sikre, at der ikke skiftes beskatningsland ved hjemmearbejde, tjenesterejser samt andet arbejde af lejlighedsvis karakter i bopælslandet eller tredjelande, når blot arbejdet i arbejdslandet udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver 3-måneders-periode. Bestemmelsen medfører, at arbejde - som faktisk udføres i bopælslandet (eller i et tredjeland) - anses for udført i arbejdslandet. Det er en forudsætning, at arbejdet udføres for arbejdsgiveren.

Der skal herefter ikke ske en opsplitning af indkomsten, hvilket ellers ville følge af de generelle regler i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 15. Denne bestemmelse anvendes, når betingelserne for anvendelse af artikel 1 ikke er opfyldt.

En opsplitning af den skattepligtige indkomst ville være administrativt besværligt for arbejdsgivere, skatteydere og skattemyndighederne. Artikel 1 skal forstås ud fra dette udgangspunkt. Der henses til bemærkningerne i lovforslag L 29 (2003/1) om indgåelse af aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål. Heraf fremgår, at formålet med artikel 1 er at sikre, *"at grænsegængere, som bor i det ene land og som normalt udfører arbejdet i det andet land for en arbejdsgiver i dette andet land, bliver beskattet i arbejdsgiverens hjemland af hele lønindkomsten - uanset at dele af arbejdet reelt udføres uden for arbejdsgiverlandet. Dette er det letteste for grænsegængere og deres arbejdsgivere...."*.

Opgørelsen af 3-måneders-perioden

Løn under sygdom og løn under ferie anses for løn for arbejde udført i arbejdslandet.

Weekend- og helligdage samt afspadseringsdage, hvor der ikke arbejdes, indgår ikke i opgørelsen af dage, hverken i bopælslandet eller arbejdslandet.

Arbejdes der blot en del af dagen i arbejdslandet, tæller dette for en fuld dag i arbejdslandet.

Efter artikel 1 skal der tages udgangspunkt i den opgjorte arbejdstid i hver 3-måneders-periode. Opgørelsen af den første og sidste måned kan ske med udgangspunkt i hver dag i måneden.

Eksempel 1

A bor i Sverige og begynder at arbejde i Danmark den 20. marts for en dansk arbejdsgiver. For at afgøre beskatningsretten til den indkomst, der vedrører perioden 20-31. marts omfatter den første 3-måneders-periode tiden fra den 20. marts til den 19. juni. Fra april og frem opgøres perioden efter kalendermåneder.

For de øvrige måneder tages udgangspunkt i kalendermåneder, medmindre at opfyldelsen af artikel 1 kan ske ud fra opgørelse af en anden 3-måneders-periode end kalendermåneden.

En kalendermåned kan henføres til flere 3-måneders-perioder, og en 3-måneders periode kan begynde før og slutte efter et årsskifte.

Eksempel 2

B bor i Sverige og arbejder fra februar måned normalt en dag om ugen hjemme, og resten af ugen i Danmark for en dansk arbejdsgiver. I april måned arbejder B kun i Sverige. Arbejdsdagene i Sverige/Danmark fordeles på følgende måde: Februar 4/16, marts 5/18, april 17/0, maj 4/17 og juni 5/16. Arbejdet i Danmark udgør mindst halvdelen af arbejdstiden opgjort inden for en 3-måneders-periode. Dette gælder i dette tilfælde både i forhold til månederne før og efter april måned. Hele indkomsten beskattes i Danmark.

Hvis arbejdet i arbejdslandet ikke udgør mindst halvdelen af arbejdet i nogen af de opgjorte kalendermåneder, kan bopælslandet beskatte den del af indkomsten for den pågældende måned, som ikke er løn for arbejde udført i arbejdslandet, jf. artikel 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. For de øvrige måneder gælder, at arbejdslandet kan beskatte, hvis forudsætningerne efter artikel 1 er opfyldt.

Eksempel 3

C bor i Sverige og arbejder fra januar måned normalt hjemme i Sverige 2 dage om ugen og resten af tiden i Danmark for en dansk arbejdsgiver. I april måned arbejder C udelukkende i Sverige. I juli måned har C ferie. Arbejdsdagene i Sverige/Danmark fordeler sig på følgende måde: Januar 8/14, februar 8/12, marts 10/13, april 17/0, maj 8/13, juni 10/11 og juli 0/ 21. Arbejdet i Danmark kan ikke for april opgøres til mindst halvdelen af arbejdstiden inden for en 3-måneders periode. Betingelsen for anvendelse af artikel 1 er derfor ikke opfyldt for april, hvorfor denne situation i stedet omfattes af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 15. Da der slet ikke er udført arbejde i Danmark i april måned, skal ingen del af lønnen for april i denne situation beskattes i Danmark. I perioderne januar-marts og maj-juli udgjorde arbejdet i Danmark mere end halvdelen af arbejdstiden i en 3-måneders periode, hvorfor Danmark kan beskatte hele indkomsten i disse perioder efter artikel 1.

3-måneders-perioden opgøres ikke nødvendigvis ud fra hele kalendermåneder, se eksempel 1.

Er betingelserne for anvendelse af artikel 1 opfyldt, kan Danmark som arbejdsland beskatte arbejde i forbindelse med tjenesterejser i Sverige, der foretages af en ansat, der er hjemmehørende i Sverige. Danmark kan også beskatte løn for tjenesterejser i et tredjeland.

Tilsvarende gælder andet arbejde af lejlighedsvis karakter. Har andet arbejde i bopælslandet ikke lejlighedsvis karakter, fx fordi det knytter sig til en fast arbejdsplads i bopælslandet, kan artikel 1, ikke finde anvendelse herpå. Udtrykket "lejlighedsvis karakter" knytter sig alene til "andet arbejde" og altså ikke til tjenesterejser.

Anvendelse af Øresundsafreden på en del af lønnen

Det forekommer, at en medarbejder er forpligtet at udføre en del af arbejdet for en anden enhed under arbejdsgiveren end det normale arbejdssted. I så fald er betingelserne i artikel 1, stk. 2, ikke opfyldt for denne del af lønnen, idet den ikke påhviler det normale arbejdssted.

Eksempel 4

En person bor i Sverige og er ansat af en svensk arbejdsgiver til at udføre arbejde for arbejdsgiverens faste driftssted i Danmark. Lønnen for dette arbejde belaster det faste driftssted. Personen arbejder også for arbejdsgiverens hovedkontor i Sverige, og lønnen for dette arbejde belaster det svenske hovedkontor.

Når det skal afgøres om betingelserne for at anvende artikel 1 er opfyldt for den del af lønnen, der vedrører arbejdet for det faste driftssted i form af hjemmearbejde, tjenesterejser eller andet arbejde af

lejlighedsvis karakter i bopælslandet eller tredjelande, skal 3-måneders-perioden opgøres i forhold til den samlede ansættelse.

Hvis personen arbejder 3 dage om ugen i Danmark for det faste driftssted, er på tjenesterejse udenfor Danmark 1 dag og arbejder for hovedkontoret i Sverige 1 dag, er betingelserne for at anse tjenesterejserne som arbejde i Danmark opfyldt, idet arbejdet i Danmark udgør mindst halvdelen af arbejdstiden, nemlig 3/5. Danmark kan beskatte 4/5 og Sverige kan beskatte 1/5 af lønnen.

Hvis den samme person derimod arbejder 2 dage om ugen i Danmark for det faste driftssted, er på tjenesterejse uden for Danmark 1 dag og arbejder i Sverige 2 dage, er betingelserne for at anse tjenesterejserne som arbejde i Danmark ikke opfyldt, idet arbejdet i Danmark kun udgør 2/5 af arbejdstiden. Danmark kan beskatte 2/5 af lønnen efter artikel 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten og Sverige kan beskatte 3/5 af lønnen.

(...)

Hjemmearbejde

Ved hjemmearbejde forstås arbejde, der udføres i bopælslandet på den pågældendes bopæl. Hjemmearbejde kan også udføres i den pågældendes sommer- eller fritidshus i bopælslandet eller efter omstændighederne på en anden overnatningsfacilitet som sædvanligvis står til rådighed for den ansatte i den pågældendes bopælsland.

Arbejde, der i hjemlandet udføres på et andet fast arbejdssted, fx et koncernforbundet selskab, fx anses ikke for hjemmearbejde.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Uddrag af bekendtgørelse nr. 92 af 25. juni 1997 vedrørende overenskomst mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter

Artikel 25

Ophævelse af dobbeltbeskatning

1. Danmark:

- a) Såfremt en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som ifølge bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i en anden kontraherende stat, skal Danmark, medmindre bestemmelserne i litra b) eller c), medfører andet, indrømme fradrag i denne persons danske indkomstskat med et beløb, svarende til den indkomstskat, som er erlagt i denne anden stat.

Fradragsbeløbet skal imidlertid ikke kunne overstige den del af den danske indkomstskat, beregnet før sådant fradrag, der svares af den indkomst, som kan beskattes i denne anden stat.

- b) Såfremt en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som ifølge bestemmelserne i denne overenskomst kun kan beskattes i en anden kontraherende stat, kan Danmark medregne indkomsten i beskatningsgrundlaget, men skal i den danske skat af indkomsten fradrage den del af indkomstskatten, der svares af den indkomst, som hidrører fra denne anden stat.

(...)

Uddrag af lov nr. 861 af 30. november 1999 om ændring af lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande og lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Tyskland (Lempelse for udenlandsk skat af lønindkomst)

(...)

§ 1 a. Artikel 25, stk. 1, litra c, i den i § 1, stk. 1, nævnte overenskomst, finder ikke anvendelse i Danmark, jf. punkt X, stk. 1, i protokollen til overenskomsten.

Stk. 2. Artikel 25, stk. 1, litra c, finder dog anvendelse for personer hjemmehørende i Danmark, som i Finland, Island, Norge eller Sverige oppebærer indkomst som omhandlet i overenskomstens artikel 15, stk. 1, eller artikel 21, stk. 7, litra a, og som i medfør af reglerne i Rådets forordning (EØF) Nr. 1408/71 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet, er omfattet af lovgivningen om social sikring i henholdsvis Finland, Island, Norge eller Sverige i forbindelse med erhvervelsen af indkomsten, og som betaler sociale bidrag i disse lande.

(...)

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. F. 9.2.14.6.2 Norden

Lønindkomst efter artikel 15 og artikel 21

Danmark er efter DBO'en forpligtet til at give exemptionslempelse på skat af løn, der er omfattet af artikel 15, stk. 1, eller artikel 21, stk. 7, litra a. Se artikel 25, stk. 1, litra c. Danmark har imidlertid med hjemmel i protokollen, punkt X, stk. 1, skiftet lempelsesprincip, således at der som udgangspunkt kun gives creditlempelse på sådanne indkomster. Se lov nr. 861 af 30. november 1999.

Exemptionslempelse ved social sikring i et andet nordisk land

Reglen om exemptionslempelse gælder dog stadig for personer, der er hjemmehørende i Danmark, og som erhverver indkomst, der er omfattet af

- artikel 15, stk. 1 (lønindkomst)
- artikel 15, stk. 3 (lønindkomst til søfolk i international trafik)
- artikel 21, stk. 7, litra a (løn fra kulbrintevirksomhed)
- artikel 21, stk. 7, litra c (løn for arbejde på supplyskibe),

når modtageren af indkomsten efter EU's forordninger om social sikring er omfattet af lovgivningen om social sikring i Finland, Island, Norge eller Sverige og har betalt sociale bidrag til et andet nordisk land i forbindelse med erhvervelse af indkomsten.

Se lov nr. 861 af 30. november 1999, lov nr. 486 af 7. juni 2001 og lov nr. 428 af 28. april 2010.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 1

Forarbejder

Se under spørgsmål 1

Praksis

Se under spørgsmål 1

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 1

Forarbejder

Se under spørgsmål 1

Praksis

Se under spørgsmål 1

Spørgsmål 5

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 1

Forarbejder

Se under spørgsmål 1

Praksis

Se under spørgsmål 1

Uddrag af styresignal SKM2017. 424. SKAT om forståelsen af aftale mellem Danmark og Sverige om visse skattespørgsmål (grænsegænger aftalen).

Der er rejst fortolkningsmæssige spørgsmål til artikel 1. Der er ikke i Den juridiske vejledning nogen nærmere anvisning på, hvordan bestemmelsen skal fortolkes i forhold til opgørelse af 3-måneders-perioden. Det svenske Skatteverket udsendte i 2007 et ställningstagande 2007-07-05, der er afløst af Rättslig Vägledning af 2017-04-07, om fortolkningen af artikel 1, men en tilsvarende vejledning har ikke tidligere været udsendt i Danmark. Der ses heller ikke at være offentliggjort praksis på området.

På denne baggrund beskriver SKAT i dette styresignal SKATs opfattelse af artikel 1. SKATs opfattelse ligger på linje med den fortolkning, der fremgår af det svenske ställningstagande. Styresignalet vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning i forbindelse med den kommende ajourføring.

Med udgangspunkt i formålet med artikel 1 lægger SKAT til grund, at også løn under sygdom og løn under ferie skal anses for løn for arbejde udført i arbejdslandet. Weekend- og helligdage samt afspadseringsdage, hvor der ikke arbejdes, indgår ikke i opgørelsen af dage, hverken i bopælslandet eller arbejdslandet. Arbejdes der blot en del af dagen i arbejdslandet, tæller dette for en fuld dag i arbejdslandet.

Spørgsmål 6

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 1

Forarbejder

Se under spørgsmål 1

Praksis

Se under spørgsmål 1 og spørgsmål 5

Spørgsmål 7

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 1

Forarbejder

Se under spørgsmål 1

Praksis

Se under spørgsmål 1 og spørgsmål 5.