

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 9481 af 26/05/2020 (Gældende)

Skattemæssigt hjemsted - Storbritannien - artikel 4 i DBO

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0013309

Skattemæssigt hjemsted - Storbritannien - artikel 4 i DBO

Spørger var fuldt skattepligtig i Storbritannien, hvor han havde bolig og sin familie. Spørger tiltrådte en stilling i Danmark den 4. november 2019.

Skatterådet fandt, at spørger ville blive fuldt skattepligtig her til landet, hvis han eller hans arbejdsgiver lejede en lejlighed til ham.

Efter det oplyste ville spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skulle han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten ("DBO") mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra a).

Da spørgeren havde sine væsentligste personlige forbindelser til Storbritannien og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark, fandt Skatterådet, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Der skulle herefter tages stilling til, om det skattemæssige hjemsted kunne afgøres efter kriteriet, hvor spørgeren sædvanligvis opholdt sig, jf. DBO'en mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra b).

Der var ikke nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Storbritannien og Danmark. Baseret på det oplyste om spørgerens opholdsmønster ville anvendelsen af reglen i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra b, derfor ikke føre til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdt sig i det ene land frem for det andet.

Spørgers skattemæssige hjemsted måtte derfor vurderes ud fra reglen i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra c om statsborgerskab. Det var oplyst, at spørger er britisk statsborger. Skatterådet fandt derfor, at spørgeren måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien.

Skatterådsmøde 26. maj 2020 - SKM2020. 247. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at A vil være skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien, hvis han eller hans arbejdsgiver G1 lejer en lejlighed i København, som han kan bo i, når han arbejder i Danmark?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Private forhold

A er britisk statsborger. Han har adresse i Storbritannien og arbejder i både Storbritannien og Danmark. A er fuldt skattepligtig til Storbritannien ("resident and domiciled in the UK"). A bor i Storbritannien

sammen med sin hustru, som også er britisk statsborger, og som han har været gift med siden september 2010. A's hustru arbejder i Storbritannien. De bor i et hus, som de har ejet siden marts 2006. Parret har ingen børn.

A's familie er i Storbritannien, foruden en onkel i Danmark, som han dog ikke har kontakt til. A's tandlæge og læge er i Storbritannien.

Arbejds-mæssige forhold

A tiltrådte sin stilling i G1 den 4. november 2019. G1 ejer 100 % af G3 og de underliggende selskaber, herefter "G3-koncernen".

Ifølge A's kontrakt skal han arbejde 4-5 dage om ugen i Danmark og op til 1 dag om ugen i Storbritannien. Foruden dette har A forretningsrejser i Europa og USA. Det forventede antal dage med forretningsrejser er ukendt, men ifølge kontrakten omfattende ("extensive").

Nedenstående ses et skema indeholdende spørgers rejsemønster i perioden 4. november 2019 til 26. februar 2020.

A har påbegyndt sit arbejde for G1. Når A arbejder i Danmark, bor han på hotel.

Idet A p.t. er begrænset skattepligtig til Danmark af den løn, som han tjener ved at arbejde fysisk i Danmark, er det intentionen, at han skal omfattes af forskerskatteordningen.

Fritid

A forventer at være i Storbritannien i alle weekender sammen med sin familie. Han vil kun opholde sig i Danmark i weekender, hvis det bliver nødvendigt pga. hans arbejde for G1, men det forventes ikke at blive nødvendigt. A's hustru vil kun meget sjældent besøge ham i Danmark.

A er passioneret omkring cykling, sejlsport og skisport. Han og hans hustru ejer en båd i Storbritannien, som de bruger til ferier og med familie og venner. A er medlem af British Cycling og Royal Yachting Association, som begge er UK organisationer. A har flere biler i Storbritannien og har ikke bil i Danmark.

A holder typisk ferie i Spanien, Italien, Frankrig, Canada og USA. Han forventer ikke at holde ferier i Danmark.

Økonomiske forhold

A har været bosat og betalt skat i Storbritannien hele sit liv.

Han har tre private pensionsfonde (private pension funds), en investeringsfond (investment fund), en UK ISA (Individual Savings Account), UK Government Premium Bonds, og aktier i en række UK-selskaber.

A har også investeringer i en række amerikanske selskaber. Han har ikke investeringer i Danmark, men det er forventningen, at han skal investere i G3-koncernen, som han er ansat i.

Efter det oplyste udgør spørgers pensionsopsparinger i UK en samlet sum på ca. xx GBP. Aktieposterne i UK udgør xx GBP, og aktieposterne i USA udgør xx USD.

Lejligheden i Danmark

Som angivet bor A p.t. på forskellige hoteller, når han arbejder i Danmark. A har dog et ønske om at have en lejlighed i København til sin rådighed, da det er mere komfortabelt at overnatte i en lejlighed end

at overnatte på hotel. Lejligheden skal enten lejes af A eller af G1 og herefter stilles til rådighed for A til brug for hans arbejde i Danmark. Lejer A lejligheden, vil han blive kompenseret for huslejen med en kontant betaling fra G1.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "ja".

Spørgsmålets juridiske baggrund

Det følger af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, at personer, der har bopæl i Danmark, bliver fuldt skattepligtige til Danmark. Skattepligten afhænger således af, hvad der skal forstås ved bopæl.

Det fremgår af den juridiske vejlednings afsnit C. F. 1.2.1, at der lægges vægt på, om personen ved at leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet at have til hensigt at have hjemsted i Danmark. Udgangspunktet er, at rådighed over en helårsbolig i Danmark er en nødvendig og tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl.

Det er derfor vores vurdering, at hvis A eller G1 lejer en lejlighed i København, som A kan bo i, på de dage han arbejder i Danmark, vil han blive fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Dette rejser spørgsmålet, om A ved opnåelse af en bopæl i Danmark vil blive anset for skattemæssig hjemmehørende i Danmark eller i Storbritannien, idet han vil være dobbeltdomicileret.

Beskatningsforholdet mellem Storbritannien og Danmark er reguleret af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Storbritannien og Danmark af 12. februar 1981 som ændret ved bekendtgørelse nr. 7 af 22/01/1992 og bekendtgørelse nr. 93 af 31/07/1997 (herefter "Dobbeltbeskatningsoverenskomsten").

Ifølge Dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 4, stk. 1, omfatter "en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat" i overenskomsten enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af blandt andet bopæl.

Art. 4, stk. 2, bestemmer, at hvis en fysisk person er hjemmehørende i både Storbritannien og Danmark, skal skattemæssigt hjemsted afgøres efter følgende (i prioriteret rækkefølge):

- a) I hvilken kontraherende stat personen har en fast bolig til sin rådighed. Hvis personen har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal personen anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser).
- ¬b) I hvilken kontraherende stat personen sædvanligvis har ophold.
- ¬c) I hvilken kontraherende stat personen er statsborger.
- ¬d) Myndighederne må indgå en gensidig aftale.

Praksis

Fastlæggelsen af hvor personer har midtpunkt for deres livsinteresser sker gennem administrativ praksis og retspraksis.

I SKM2016. 496. SR tog Skatterådet stilling til en italiensk statsborger, som var født og opvokset i Italien. Hans hustru var dansk statsborger og boede sammen med spørger i Italien. Parrets børn var født i Italien og havde dobbelt statsborgerskab. Spørgers hustru planlagde at flytte til Danmark sammen med parrets børn, idet hustruen havde købt et hus i Danmark og ønskede, at børnene skulle nå at opleve dansk kultur og skolegang. Spørger ville blive boende i Italien, hvor familiens villa, erhvervsvirksomheder

og italienske familie og venner var. Spørger var medlem af en bilklub i Italien, idet hans hobby var biler. Spørger ville opholde sig i Danmark i nogle weekender, men ikke mere end 150 dage om året. Ferie skulle holdes i Italien. Skatterådet fandt, at spørgers personlige interesser var i Danmark, mens hans økonomiske interesser var i Italien. Derfor skulle spørger anses for fuld skattepligtig i det land, hvor han havde sædvanligt ophold, hvilket var Italien.

En nyere afgørelse er SKM2019. 64. SR, hvor spørger var dansk statsborger, men boede i Tyskland med sin hustru og parrets to børn. Parret havde gennem de seneste 12 år boet i Thailand, Singapore, Australien, Kina og Tyskland. Spørger arbejdede i Tyskland, men spørgers hustru ville flytte til Danmark med parrets børn. Spørger forventede at opholde sig i Danmark 7-10 dage om måneden. Spørger havde ikke indtægter fra investeringer i hverken Danmark eller Tyskland. På den baggrund var det Skatterådets opfattelse, at spørgers personlige interesser var i Danmark, mens de økonomiske interesser var i Tyskland. Derfor skulle spørger anses for fuld skattepligtig i det land, hvor han havde sædvanligt ophold, hvilket var Tyskland.

Skatterådet tog i SKM2018. 564. SR stilling til en sag lignende A's spørgsmål. Spørger var hverken dansk eller britisk statsborger, og han var bosat i Storbritannien. Spørger arbejdede som direktør i Danmark for et dansk selskab. Foruden arbejdet for det danske selskab, var spørger også bestyrelsesmedlem i et andet dansk selskab. Spørger arbejdede ca. 140 dage om året i Danmark og resten af tiden i Storbritannien eller på rejser til andre lande. Når han arbejdede i Danmark, boede han primært på hotel. Spørger havde ingen familie i Danmark, men hans hustru og to børn boede i Storbritannien. Han havde også medlemskab af flere britiske sportsklubber og derudover to biler i Storbritannien. Skatterådet fandt, at spørgers personlige interesser var i Storbritannien, mens hans økonomiske interesser var i Danmark. Derfor skulle spørger anses for fuld skattepligtig i det land, hvor han havde sædvanligt ophold, hvilket var Storbritannien.

Kommentarerne til OECD-modeloverenskomsten

Det følger af kommentarerne til OECD-modeloverenskomstens artikel 4, at når en fysisk person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at vurdere 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.

(a) Midtpunkt for livsinteresser

I henhold til Dobbeltbeskatningsoverenskomsten er det afgørende for A's skattemæssige hjemsted, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser.

A's eneste grund til at opholde sig i Danmark er hans arbejdsmæssige relation, og han har ikke intentioner om permanent at tage ophold i Danmark, hvilket også understreges af, at hans familie og hans fritidsinteresser mv. forbliver i Storbritannien.

A's personlige forhold er sammenlignelige med SKM2016. 496. SR og SKM2018. 564. SR.

A's forhold er sammenlignelige med SKM2016. 496. SR. I denne sag havde spørger sine venner og store dele af sin familie i Italien, ejede et hus i Italien og var medlem af en bilklub i Italien, idet hans hobby var biler. Det samme gælder for A, idet han har to sportsmedlemskaber i Storbritannien, biler i Storbritannien og sin hustru i Storbritannien. Skatterådet fandt, at det ikke kunne afgøres, om spørgerens midtpunkt for livsinteresser var i Danmark eller Italien, fordi hans hustru og børn flyttede til Danmark, mens han selv blev i Italien. A's hustru er bosiddende i Storbritannien, og allerede af den grund er der mere, der taler for, at hans midtpunkt for livsinteresser er i Storbritannien, end der var for spørgeren i SKM2016. 496. SR.

A's situation er også sammenlignelig med SKM2018. 564. SR. Denne sag drejede sig om en direktør bosat i Storbritannien, som arbejdede for et dansk selskab i såvel Danmark som Storbritannien og på forretningsrejser. Hans hustru og børn var bosat i Storbritannien, og han havde også sportsmedlemskaber og læge og tandlæge i Storbritannien. De samme forhold gælder for A. Ligesom direktøren i sagen er A's eneste tilknytning til Danmark, at hans arbejdsgiver og dele af hans job er og udføres i Danmark, men han har ingen familiære eller venskabelige tilknytninger til Danmark. I sagen fandt Skatterådet, at direktørens personlige interesser var i Storbritannien.

På den baggrund kan det efter vores opfattelse konkluderes, at A's personlige interesser er i Storbritannien.

SKM2018. 564. SR kan omvendt også bruges til at argumentere for, at A har sine økonomiske interesser i Danmark. Dette anfægtes, da det ikke er i samme omfang som i SKM2018. 564. SR, idet direktøren i afgørelsen også var bestyrelsesmedlem i Danmark og således havde flere indtægter fra Danmark.

A's eneste økonomiske interesse i Danmark er, at han får udbetalt sin løn fra et dansk selskab, og at han forventes at investere i G3-koncernen i Danmark. Hans øvrige økonomiske interesser er i Storbritannien og USA. Det drejer sig f.eks. om hans hus i Storbritannien, som han har ejet siden 2006. Dernæst drejer det sig om en række pensionskonti og investeringer, som primært er placeret i Storbritannien, men også til dels i USA.

Vi vurderer derfor, at A's økonomiske interesser fordeler sig anderledes end direktørens i SKM2018. 564. SR, og at A således har både sine personlige og økonomiske interesser i Storbritannien.

(b) Sædvanligt ophold

Hvis Skattestyrelsen er uenig i dette og derfor skal vurdere de øvrige betingelser i Dobbeltbeskatningsoverenskomsten, er det vores opfattelse, at A har sædvanligt ophold i Storbritannien.

Dette understøttes af de oven for nævnte afgørelser og blandt andet af, at A vil holde weekender og ferier uden for Danmark, og af at han som udgangspunkt opholder sig i Storbritannien 3 dage om ugen afhængig af forretningsrejser og ferier, som begge vil være uden for Danmark.

(c) Statsborgerskab

Hvis Skattestyrelsen er uenig i, at A har sædvanligt ophold i Storbritannien, skal Skattestyrelsen træffe afgørelse ud fra, hvor A er statsborger.

A er britisk statsborger.

På denne baggrund er det vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at A vil være skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien, hvis han eller hans arbejdsgiver G1 lejer en lejlighed i København, som han kan bo i, når han arbejder i Danmark.

Begrundelse

Det er oplyst at spørger arbejder for G1 her i landet. Spørger tiltrådte denne stilling den 4. november 2019.

Ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, foreligger der fuld skattepligt for personer, der har bopæl her i landet.

Fuld skattepligt indtræder ikke alene på grundlag af, at der bliver erhvervet bopæl her i landet, men først på det tidspunkt, hvor personen også tager ophold her i landet. Kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende medfører ikke fuld skattepligt. Se kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Skattestyrelsen er enig med spørger i, at han vil blive fuldt skattepligtig her til landet, hvis han eller hans arbejdsgiver lejer en lejlighed til brug for spørger, da hans ophold ikke er et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Dette spørgsmål vedrører fortolkning af artikel 4 i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Begrundelsen indeholder Skattestyrelsens og dermed alene Danmarks vurdering af skatteydernes skattemæssige hjemsted. Såfremt Storbritannien ikke er enig i vurderingen, er det efter artikel 4 de kompetente myndigheder i henholdsvis Storbritannien og Danmark, der skal forhandle om dette.

Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten (DBO'en) mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 1, betyder udtrykket "en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat", enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende kriterium.

Hvis den påtænkte disposition foretages, vil spørger således være hjemmehørende i begge stater, jf. DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 1.

Efter DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, følger det, at hvor en fysisk person må anses for hjemmehørende i begge stater, skal vedkommende anses for hjemmehørende i den stat, hvor vedkommende enten,

- har fast bopæl til sin rådighed,
- har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser),
- sædvanligvis opholder sig,
- er statsborger

Der er tale om en prioriteret orden.

Efter det oplyste vil spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skal han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser, jf. artikel 4, stk. 2, litra a).

Artikel 4, stk. 2, i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien fortolkes i overensstemmelse med OECD-modellen.

Det følger af kommentarerne til OECD-modellen, artikel 4, 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 personen har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til hans familiære 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 ydermere af kommentarerne til OECD-modellens artikel 4, at den omstændighed at personen bibeholder sin bolig i det land, hvor vedkommende altid har boet, hvor han har arbejdet, og hvor han har sin familie og andre ejendele, kan skabe en formodning for, at han har bevaret midtpunktet for livsinteresser i dette land.

For så vidt angår spørgers personlige interesser i Storbritannien er det oplyst, at spørger er britisk statsborger og bor med sin familie i Storbritannien. Hans hustru er britisk statsborger. Spørger forventer at være i Storbritannien i alle weekender sammen med sin familie. Han forventer ikke at holde ferie i Danmark. Det oplyses også, at spørger har både læge og tandlæge i Storbritannien. Spørger har bil og båd i Storbritannien, og er medlem af flere sportsforeninger i Storbritannien. Spørger er "resident and domiciled in the UK"

For så vidt angår spørgers personlige interesser i Danmark findes der ingen efter det oplyste, udover en onkel, der er bosiddende i Danmark, men som spørger ikke har tilknytning til.

Skattestyrelsen finder, at spørgers personlige interesser taler for, at spørger har midtpunkt for sine livsinteresser i Storbritannien.

Hvad angår de økonomiske interesser i Storbritannien, oplyses det at spørger har en række pensionsopsparinger og ydermere nogle aktieposter som vedrører både Storbritannien og USA. Efter det oplyste udgør spørgers pensionsopsparinger i Storbritannien en samlet sum på xx GBP. Aktieposterne i Storbritannien udgør ca. xx GBP, og aktieposterne i USA udgør ca. xx USD.

Det er oplyst at spørgers løbende indkomst hidrører fra arbejdet hos G1. Spørger oppebærer en løn på xx DKK for varetagelsen af jobbet for G1, med mulighed for en bonus på ca. xx DKK. Spørger forventer desuden, at han skal investere i G3-koncernen i Danmark, hvor han er ansat.

Skattestyrelsen lægger til at grund, at spørgers primære indtægtskilde er jobbet i G1. Her oppebæres langt størstedelen af spørgers indtægter. Denne løn udbetales fra Danmark. Skattestyrelsen lægger endvidere til grund, at spørgers pensionsordninger og aktieposter i Storbritannien i relation til afkast og værditilvækst kun i et mindre omfang udgør indtægtsgivende aktiver i forhold til indtægterne fra jobbet i Danmark. Dermed er pensionsordningerne og aktiedepoterne af mindre betydning sammenlignet med den økonomiske forbindelse, der er etableret med spørgerens stilling i G1.

Skattestyrelsen finder på denne baggrund, at spørger har de stærkeste økonomiske forbindelser til Danmark.

Det fremgår af OECD-modellens kommentarer til artikel 4, stk. 2, litra a), 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.

Spørger bibeholder sin bolig i det land, hvor han altid har boet, hvor han har arbejdet og hvor han har sin familie og ejendele.

Af praksis fremgår flere afgørelser, hvor skatteyderen har været i en lignende situation.

I SKM2019. 603. LSR var klageren en polak, der i en lang årrække havde haft stærke økonomiske forbindelser til Danmark i form af arbejde her. Klagerens økonomiske interesser talte for, at han skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark. For så vidt angik hans personlige interesser i Polen havde han sin ægtefælle og to børn boende i Polen, som han besøgte. Klageren havde således personlige interesser til Polen. Da klageren havde økonomiske interesser til Danmark og personlige interesser til Polen, fandt Landsskatteretten, at han skulle anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen, artikel 4, stk. 2, litra b), hvilket var Danmark. Landsskatteretten kunne således ikke afgøre, i hvilken af staterne klageren havde midtpunkt for sine livsinteresser, selv om han havde bibeholdt sin bolig i det land, hvor han altid havde boet (Polen), hvor han havde arbejdet, og hvor han havde sin familie og ejendele.

I SKM2019. 454. SR var spørger en hollænder, der havde fået job i Danmark og lejet en lejlighed her i den forbindelse. Spørgerens ægtefælle og børn boede indtil videre fortsat i Holland. Spørgeren forventedes at arbejde både i Danmark, Holland og tredjelande. Spørgeren havde sine væsentligste personlige forbindelser til Holland og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark. Skatterådet fandt, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

I den foreliggende sag har spørgeren sine væsentligste personlige forbindelser til Storbritannien, og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark. Samlet set, og henset til ovenstående praksis, er det herefter Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke kan afgøres, i hvilken stat spørgeren har midtpunkt for sine livsinteresser, jf. artikel 4, stk. 2, litra a), i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien.

Der skal herefter tages stilling til, om det skattemæssige hjemsted kan afgøres efter kriteriet, hvor spørgeren sædvanligvis opholder sig, jf. DBO'en mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra b).

Nedenfor ses et skema indeholdende spørgers rejsemønster i perioden 4. november 2019 til 26. februar 2020. Spørger tiltrådte sin stilling i G1 den 4. november 2019.

I SKM2019. 454. SR ville fordelingen af dage mellem Danmark og Holland være relativt jævnbyrdig. Skatterådet fandt, at anvendelsen af reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland, artikel 4, stk. 2, litra b), forudsatte, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdte sig i det ene land frem for det andet, jf. kommentarerne til OECD-modellens artikel 4, stk. 2, litra b), punkt 19. Skatterådet fandt, at det ikke med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdte sig i det ene land frem for det andet. Spørgerens skattemæssige hjemsted måtte derfor vurderes ud fra reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra c) om statsborgerskab.

Anvendelsen af reglen i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra b, og dermed besvarelsen af spørgsmålet på dette grundlag for perioden med dobbeltdomicil forudsætter således, at det med sikkerhed kan fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholder sig i det ene land frem for det andet. Der henvises i den forbindelse til kommentarerne til OECD-modellens artikel 4, stk. 2, litra b, punkt 19. I nærværende sag vil fordelingen af dage mellem Danmark og Storbritannien efter det oplyste være relativt jævnbyrdig, jf. oplysningerne i skemaet. En stor del af tiden vil spørger opholde sig i andre lande end Storbritannien og Danmark. Det er således oplyst, at spørger vil bruge et ukendt, men omfattende, antal dage på forretningsrejser i Europa og USA. Det er ligeledes oplyst, at spørger typisk forventer at holde sine ferier i Spanien, Italien, Frankrig, Canada og USA.

Det fremgår af skemaet, at der ikke er nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Storbritannien og Danmark. Baseret på det oplyste om spørgerens opholdsmønster, vil anvendelsen af reglen i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra b), derfor ikke føre til, at det med sikkerhed kan fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholder sig i det ene land frem for det andet.

Spørgers skattemæssige hjemsted må derfor vurderes ud fra reglen i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra c) om statsborgerskab.

Det er oplyst, at spørger er britisk statsborger.

Skattestyrelsen finder derfor, at spørgeren må anses for skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien.

Skattestyrelsen kan vejledende oplyse, at det for spørger vil have den skattemæssige konsekvens, at han vil have sit skattemæssige hjemsted i Storbritannien og Danmark bliver herefter kildeland.

Når Danmark får status af kildeland, betyder det i praksis, at der i Danmark kun skal selvangives de indtægter, som Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Storbritannien særskilt har beskatningsretten til.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder indstilling og begrundelse fra Skattestyrelsen.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1

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

1) personer, der har bopæl her i landet.

Kildeskattelovens § 7, stk. 1

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

BKI nr 6 af 12/02/1981, Bekendtgørelse af overenskomst af 11. november 1980 med Storbritannien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding, Artikel 4 (uddrag):

Skattemæssigt hjemsted

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

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

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

b) hvis det ikke kan afgøres, i hvilken af staterne han har midtpunktet 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, hvori 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) er han statsborger i begge stater, eller er han ikke statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.

Praksis

Af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 4, stk. 2, fremgår det af punkt 9-15, at:

"9. Dette stykke vedrører det tilfælde, hvor en fysisk person i henhold til bestemmelsen i stk. 1 er bosat i begge kontraherende stater.

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 sådan en tilknytning, at det opleves som naturligt, at beskatningsretten tilfalder netop denne stat. (...)

(...) 14. Hvis den fysiske person har en fast bolig i begge kontraherende stater, giver stk. 2 forrang til den stat, med hvilken hans personlige og økonomiske forbindelser er stærkest, forstået som midtpunktet for hans livsinteresser. I de tilfælde, hvor bopæl ikke kan afgøres under henvisning til denne regel, giver stk. 2 et subsidært kriterium, først sædvanligt ophold og dernæst statsborgerskab. (...)

(...) 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 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. Hvis en person, som har en bolig i en stat, etablerer en anden i den anden stat og bibeholder den første, kan det faktum, at han bibeholder den første i de omgivelser, hvor han altid har boet, hvor han har arbejdet, og hvor han har sin familie og ejendele sammen med andre elementer, bidrage til at vise, at han har bevaret midtpunktet for sine livsinteresser i den første stat."

Forarbejder

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. F. 8.2.2.4.1.2 (vedr. OECD's modeloverenskomst artikel 4)

Hjemmehørende efter modeloverenskomsten

Modeloverenskomsten indeholder regler, der skal gøre det muligt at afgøre, hvor en fysisk person med dobbeltdomicil skal anses for hjemmehørende i overenskomstens forstand. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2.

Modeloverenskomstens regelsæt består af fire regler:

- Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed, og hvis der er fast bolig i begge lande, hvor den pågældende har stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (centrum for livsinteresser)
- Regel nr. 2: Sædvanligt ophold
- Regel nr. 3: Statsborgerskab

- Regel nr. 4: Gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder.

Reglerne anvendes sådan, at alle sager forsøges først afgjort efter regel nr. 1.

Hvis det ikke kan afgøres, hvor den pågældende er hjemmehørende ud fra fast bolig og centrum for livsinteresser (regel nr. 1), skal det vurderes, hvor den pågældende sædvanligvis opholder sig (regel nr. 2).

Kan det ikke ud fra dette afgøres, hvor den pågældende er hjemmehørende, træffes afgørelsen på baggrund af statsborgerskab (regel nr. 3).

Er den pågældende statsborger i begge eller ingen af de pågældende lande træffes afgørelsen efter gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder (regel nr. 4).

Se også

- C. F. 8.1.1 om begreberne kilde- og bopælsland
- C. F. 8.2.2.3 (artikel 3) om kompetente myndigheder.

Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed og centrum for livsinteresser

En fysisk person med dobbeltdomicil anses i modeloverenskomstens forstand for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun har en fast bolig til rådighed. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, 1. led.

En fysisk person med dobbeltdomicil, der har en fast bolig til rådighed i begge lande, anses i modeloverenskomstens forstand for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Dette kaldes også centrum for livsinteresser.

I den forbindelse lægges der vægt på:

- hvor personen har sin familie (og øvrige sociale tilknytning)
- hvor personen har sin politiske, kulturelle tilknytning eller andre aktiviteter
- hvor personen har sit forretningssted, det sted hvorfra personen administrere sine aktiviteter osv.

Omstændighederne skal bedømmes ud fra en helhed. 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, kan sammen med andre elementer skabe en formodning for, at han har bevaret midtpunkt for sine livsinteresser i dette land.

Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, 2. led.

(...)

Modeloverenskomstens boligbegreb

Modeloverenskomsten har et andet boligbegreb end det, der anvendes i dansk ret. Efter modeloverenskomsten har en person fast bolig til rådighed, hvis personen ejer eller råder over en bolig af vedvarende karakter. Efter dansk ret vil et luksussommerhus uden tilladelse til helårsbeboelse som udgangspunkt ikke blive anset for at udgøre en fast bolig. Modeloverenskomsten lægger derimod kun vægt på, om boligen rent faktisk kan benyttes permanent. Se punkt 13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Omvendt anses boligen ikke for at være til rådighed for personen i modeloverenskomstens forstand, hvis personen eksempelvis udlejer sin ejerbolig og effektivt overlader boligen til en uafhængig part, således at personen ikke længere har adgang til den og mulighed for at opholde sig der. Se punkt 13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1 er bopælen derimod som udgangspunkt bevaret.

Se også

Se også afsnit C. F. 1.2.1 om hvornår der er bopæl i Danmark.

Regel nr. 2: Sædvanligt ophold

Hvis det ikke kan afgøres, i hvilket af de to lande personen har centrum for sine livsinteresser, anses han eller hun i overenskomstens forstand kun for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun sædvanligvis opholder sig. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b.

Bemærk

Denne regel gælder, hvis

- personen har en fast bolig til rådighed i begge lande, eller
- personen ikke har en fast bolig til rådighed i nogen af landene
- og det ikke kan afgøres, hvor personen har centrum for livsinteresser.

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. Se punkt 19 og 19.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Eksempel

Hvis det ikke efter regel nr. 1 kan afgøres, hvor den pågældende skal anses for at høre hjemme i forhold til DBO'en, er det relevant at optælle opholdsdage over en længere periode, eventuelt antal overnatninger i de relevante lande. Hvis det ud fra dette opholdsmønster kan udledes, at den pågældende overvejende har ophold i det ene land, anses denne for hjemmehørende i det pågældende land. Se SKM2007. 135. ØLR.

Se også

Se også SKM2006. 41. SR.

Bemærk

Når det skal vurderes, om en person har sit sædvanlige ophold i én eller begge stater, er den relevante periode ikke altid den periode, hvor der er dobbeltdomicil, specielt ikke i tilfælde hvor perioden med dobbeltdomicil er meget kort. Se punkt 19.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Regel nr. 3: Statsborgerskab

Hvis personen sædvanligvis opholder sig i begge lande, anses den pågældende i modeloverenskomstens forstand for at være hjemmehørende i det land, hvor han eller hun er statsborger. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra c.

Se også

Se også afsnit C. F. 8.2.2.3.1.6 (artikel 3) om begrebet statsborger.

SKM2020. 32. SR

Spørger boede i Tyskland sammen med sin kæreste. Spørger læste samtidigt på et dansk universitet og drev virksomhed i Danmark, der krævede, at spørger arbejdede i Danmark nogle dage i løbet af året.

Skatterådet fandt, at spørger blev fuldt skattepligtig til Danmark, når hans kæreste købte en lejlighed her.

Spørger havde både personlige og økonomiske forbindelser i begge lande. Det var derfor Skatterådets opfattelse, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser. Spørger skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis opholdte sig, hvilket var Tyskland.

SKM2020. 19. SR

Skatterådet fandt, at spørgers økonomiske interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark. Spørgers personlige interesser talte derimod for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i land X. Skattestyrelsen fandt herefter, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørger 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 land X end i Danmark.

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

SKM2019. 603. LSR

Klageren var en polak, der i en lang årrække havde haft stærke økonomiske forbindelser til Danmark i form af arbejde her i landet. Klagerens økonomiske interesser talte for, at han skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark. For så vidt angik hans personlige interesser i Polen havde han sin ægtefælle og to børn boende i Polen, som han besøgte. Klageren havde således personlige interesser til Polen. Da klageren havde økonomiske interesser til Danmark og personlige interesser til Polen, fandt Landsskatteretten, at han skulle anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen, artikel 4, stk. 2, litra b), hvilket var Danmark. Landsskatteretten kunne således ikke afgøre, i hvilken af staterne klageren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

SKM2019. 454. SR

Spørger var en hollandsk statsborger, der havde tiltrådt en stilling i Danmark og lejet en lejlighed her i den forbindelse. Spørgerens ægtefælle og børn boede indtil videre fortsat i Holland. Spørgeren forventedes at arbejde både i Danmark, Holland og tredjelande. Spørgeren havde sine væsentligste personlige forbindelser til Holland og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark. Skatterådet fandt, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser. Anvendelsen af reglen om ophold i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland artikel 4, stk. 2, litra b, førte ikke til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdt sig i det ene land frem for det andet. Spørgerens skattemæssige hjemsted måtte derfor vurderes ud fra reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland artikel 4, stk. 2, litra c), om statsborgerskab.

SKM2019. 420. SR

Spørgeren var en polak, der havde hus og familie i Polen, hvor han havde boet det meste af sit liv. Spørgeren havde fået job i Danmark i en kortere årrække, og fik i forbindelse med ansættelsen stillet en lejlighed til rådighed her i landet. Skatterådet fandt, at spørgeren skulle anses for at være skattemæssigt hjemmehø-

rende i Polen, jf. artikel 4, stk. 2, litra a) (midtpunkt for sine livsinteresser) i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Polen og Danmark. Skatterådet lagde bl.a. vægt på, at spørgeren havde omfattende investeringer i Polen og dermed havde økonomiske interesser i begge lande. Endvidere lagde Skatterådet vægt på, at spørgeren kun ville have 70-80 arbejdsdage i Danmark årligt, og at ansættelsesforholdet i Danmark var tidsbegrænset til en kortere årrække.

SKM2019. 206. SR

Spørger var fast bosat i Sverige med sin familie, hvor han havde boet hele sit liv. Det var også her, spørger havde sine fritidsinteresser og omgangskreds. Spørger arbejdede hjemmefra i Sverige to dage om ugen og 3 dage om ugen i Danmark. Han ville anskaffe sig en bolig til overnatning i Danmark. Han ville fortsat opholde sig i Sverige i overvejende grad, herunder i weekender og ferier. Skatterådet fandt, at spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser i Sverige og dermed måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende der.

SKM2019. 79. SR

Skatterådet bekræftede, at spørgerens skattemæssige hjemsted var beliggende i Danmark fra og med den 3. januar 2018.

Det fremgår af sagen, at spørgeren i en periode havde arbejdet i Rusland samtidig med, at hun boede sammen med sin kæreste i Danmark.

SKM2019. 64. SR

Skatterådet svarer, at spørgeren bliver fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med erhvervelse af en ejendom her i landet, men at spørgeren er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, hvor spørgeren arbejder og sædvanligvis opholder sig. Skatterådet svarer også, at Tyskland har beskatningsretten til spørgerens løn for arbejde udført i Tyskland og Danmark.

Det fremgår af sagen, at spørgeren er dansk statsborger og vil fortsætte sin karriere i Tyskland. Familien vil fremover bo i Danmark, og spørgeren vil besøge familien og arbejde i Danmark for sin tyske arbejdsgiver i 7-10 dage om måneden.

SKM2018. 564. SR

Spørgeren bor i Storbritannien, men arbejder i Danmark som direktør. Han vil leje en lejlighed i Danmark og bliver fuldt skattepligtig her til landet.

Skatterådet finder, at det ikke kan afgøres, i hvilken af staterne spørgeren har midtpunkt for sine livsinteresser. Skatterådet kan således ikke bekræfte, at spørgeren under de beskrevne vilkår fortsat vil blive anset for at være hjemmehørende i Storbritannien på grund af midtpunktet for sine livsinteresser. Spørgeren skal derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis har ophold, hvilket er Storbritannien.

Det fremgår af sagen, at spørgeren er statsborger i et andet land end Danmark og Storbritannien og har boet i flere lande, herunder i Danmark og i Storbritannien sammen med sin familie.

Det fremgår også, at spørgeren i 2017 overnattede 122 dage i Danmark, 158 nætter i Storbritannien og resten på rejse andre steder i verden. Antal dage i landene i 2017 fordelte sig med 160 dage i Danmark og 200 dage i Storbritannien. Spørgeren forventede, at han i 2018 ville have det samme antal overnatninger i Storbritannien, mens at dagene i Danmark formentligt ville være lidt færre, fordi han ville skulle være bortrejst til koncernselskaber uden for Danmark og Storbritannien.

SKM2016. 496. SR

Skatterådet kan bekræfte, at spørgeren, hvis han anses for fuldt skattepligtig til Danmark, vil blive anset for skattemæssigt hjemmehørende i Italien efter den dansk/italienske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4.

Det fremgår af sagen, at spørgeren havde personlige interesser i Danmark, men havde økonomiske interesser i Italien, hvor han opholdt sig det meste af tiden.