

Belysning af den fulde skattepligts  
indtræden herunder skattemæssigt  
hjemsted for udlændinge, der kommer til  
Danmark for at arbejde

Morten G Grejsler

03-11-2020

Vejleder: Anders Nørgaard Laursen

CBS - Copenhagen Business School

Master i Skat

Afhandling

## **Abstract**

The overall aim with this assignment is to show when full tax liability arises in Denmark. The report focuses on foreigners (natural persons), including tax domicile, who come to Denmark to work in accordance with applicable law in the area.

The rules of tax liability are set out in the “kildeskatteloven”. The rules on this and the rules on tax domicile are set out in the double taxation agreements in which Denmark has entered. These are in most cases based on article 4 paragraph 2 of the OECD Model Convention.

Applicable law in this area showed that the full tax liability to Denmark arises if a person has a home available for more than 2 months and the person works in Denmark. An exception to this is the “kildeskatteloven” § 8, 2 about tourists and students.

Internal statistics from January to October 2020 revealed that 73% of the foreigners who came to Denmark to work became fully taxable in Denmark.

If a person is tax resident in another country due to residence, there is a situation with a dual domicile. It must therefore be determined in which country a person has domicile country.

A review of the most recently published decisions regarding tax domicile for foreigners who came to Denmark for work, showed that the cases are difficult to handle. Furthermore, circumstances may change in a case, and lead to a different outcome.

Many resources are required, to follow up on all the cases where a person is double domiciled, in order to assess whether the conditions are still the same. Additionally, it is difficult due to documentation of residence pattern.

It is possible to draw the conclusion that here is a need for a simplification of the set of rules for foreigners who come to Denmark to work. A more simple and uniform taxation of the individual citizen is needed.

## Indhold

<b>1.0 Indledning</b> .....	4
<b>1.1 Problemformulering</b> .....	5
<b>1.2 Afgrænsning og metode</b> .....	6
<b>2.0 Fuld skattepligt til Danmark</b> .....	7
<b>2.1 Lovgrundlaget</b> .....	7
<b>2.2 Bopælskriteriet (Kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr.1)</b> .....	8
<b>2.2.1 Rådighed</b> .....	9
<b>2.2.2 Helårsbolig</b> .....	9
<b>2.3 Opholdskriteriet (Kildeskattelovens § 7, stk. 1)</b> .....	11
<b>2.3.1 Ophold på grund af ferie eller lignende</b> .....	11
<b>2.3.2 Erhvervsmæssigt arbejde</b> .....	12
<b>2.3.3 Sammenfatning</b> .....	15
<b>2.4. Ophold af mindst 6 måneder (kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 2)</b> .....	15
<b>2.5 Turist- og studerendereglen - kildeskattelovens § 8. stk. 2</b> .....	17
<b>2.6 Forskud udenlandsk arbejdskraft (Den interne arbejdsvejledning)</b> .....	17
<b>2.7 Sammenfatning</b> .....	20
<b>3.0 Dobbelt domicileret</b> .....	21
<b>4.0 OECD's modeloverenskomst</b> .....	24
<b>4.1 OECDs modeloverenskomst kommentarer 2017 til artikel 4, stk. 2</b> .....	25
<b>4.1.1 Fast bolig til rådighed</b> .....	26
<b>4.1.2 Centrum for livsinteresser</b> .....	27
<b>4.1.3 Sædvanligt ophold</b> .....	27
<b>5.0 Vurdering de seneste års skattemæssige praksis vedrørende skattemæssigt hjemsted</b> .....	28
<b>5.1 Afgørelser afgjort ud fra litra C "statsborgerskab" i henhold til Artikel 4. stk. 2</b> .....	29
<b>5.2 Afgørelser afgjort ud fra litra a "Centrum for livsinteresser" i henhold til Artikel 4. stk. 2</b> .....	35
<b>5.3 Afgørelser afgjort ud fra litra b "sædvanligt ophold" i henhold til Artikel 4. stk. 2</b> .....	41
<b>5.4 Sammenfatning</b> .....	43
<b>6.0 Konklusion</b> .....	46
<b>7.0 Perspektivering</b> .....	49
<b>8.0 Litteraturliste</b> .....	52
<b>Bilag 1: Analyse af udlandsmandtallet - mandtal og provenu</b> .....	56
<b>Bilag 2: Opgørelse over fuld skattepligtige på grund af blanket 04.063 mv. - Intern beregning – udarbejdet af Kontoret "kvalitet og Styling"</b> .....	57

<b>Bilag 3: Uddrag af Forskud udenlandsk arbejdskraft (blanket 04.063) - Intern arbejdsvejledning – Vurdering af Skattepligt ud fra Blanket 04.063 .....</b>	<b>58</b>
<b>Bilag 4: Brev om dobbeltdomicil .....</b>	<b>64</b>
<b>Bilag 5: Brev om globalindkomst.....</b>	<b>66</b>

## 1.0 Indledning

Vi lever i dag i en global verden. Arbejdskraftens frie bevægelighed har f.eks. betydet, at EU-borgere har ret til at søge arbejde i et andet EU-land. Der er ca. 229.000 fuldtidsbeskæftigede udenlandske statsborgere i Danmark i 2019<sup>1</sup>, hvor størstedelen kommer fra andre EU-lande eller Norden.

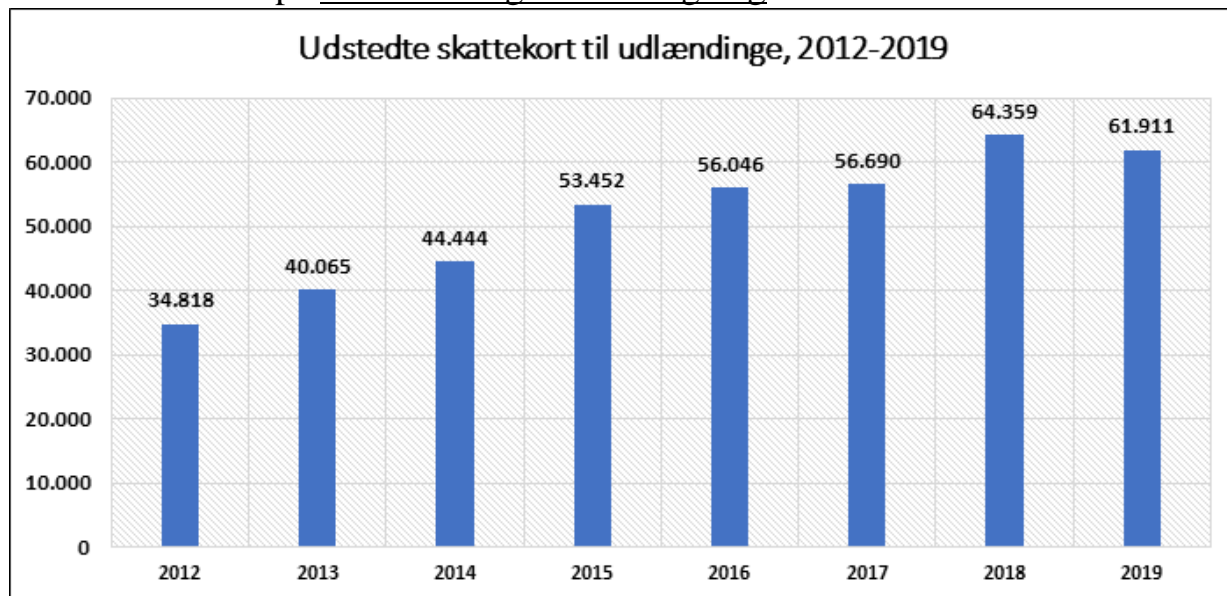
I oktober 2019 blev der lavet en analyse af udlandsområdet i skattestyrelsen.

Analysen viste bl.a., at mandtallet (personer) på udlandsområdet ville vokse fra 380.000 i 2015 til 552.500 personer i 2022 (prognose). Tallet vil nok nu blive mindre som følge af covid19 end de 552.500 i 2022. Udlandsmandtallet var i 2019 434.842 borgere.<sup>2</sup>

Udlandsmandtallet viste endvidere, at ca. 140.000 personer kom på mandtallet 2017. Tallene dækker både over danske og udenlandske borgere.

Nedenstående tabel viser udviklingen af ny udstedte skattekort til udlændinge, der kommer til Danmark for at arbejde.

Grafen er baseret på afsluttede sager i SkatLigning



Hovedreglen er, at blanket 04.063 eller den digitale formular altid skal anvendes, når der anmodes om skattekort for udlændinge. Udgangspunktet er, at borgeren selv udfylder skemaet, evt. med hjælp fra arbejdsgiveren. Det er ligeledes et krav, at der

<sup>1</sup> Styrelsen for Arbejdsmarked og Rekruttering – Jobindsats Data om Arbejdsmarkedet - <http://kortlink.dk/jobindsats/28uuy>

<sup>2</sup> Udlandsområdet- Skattestyrelsen – Analyse af udlandsmandtallet – (bilag 1) og Opgørelse over fuld skattepligtige på grund af blanket 04.063 mv. - Intern beregning – udarbejdet af Kontoret "kvalitet og Styring" - udlandsmandtal for 2019 – (Bilag 2)

vedlagt underskrevet ansættelseskontrakt. Skattemyndighederne skal herefter på baggrund af blanket 04.063 - Udenlandsk arbejdskraft - Skattekort og et dansk skattepersonnummer (CPR-nummer) til lønmodtagere mv. på kort tid tage stilling til skattepligten, om der tale om en fast eller tidsbegrænset stilling, fradrag for befordring, rejseudgifter, renteudgifter i hjemlandet, underholdsbidrag og evt. personfradrag for ægtefælle mv, jf. Afsnit 1A om grænsegængere i kildeskatteloven.

De mange ovenstående sager udfordrer udlandsområdet, da dette rejser en masse spørgsmål omkring beskatning af udenlandsk arbejdskraft med hensyn til, om personen skal beskattes som fuld eller begrænset skattepligtig - herunder hvor personen har skattemæssigt hjemsted, idet mange af de udenlandske statsborgere har bolig og familie i deres hjemland, fradrag for befordring, rejseudgifter og evt. personfradrag for ægtefælle mv.

Den reelle virkelighed stemmer efterfølgende ikke i overensstemmelse med de oplysninger, der er angivet på blanket 04.063. Borgerne tager f.eks. nu bolig/bopæl i Danmark eller opholdet bliver længere end først antaget og jobbet bliver ændret fra en midlertidig stilling til en fast stilling. Dette betyder, at der nu på ny skal tages stilling til skattepligten og fradrag for befordring, rejseudgifter og evt. personfradrag for ægtefælle. Der skal med andre ord træffes en ny afgørelse omkring skattepligten og fradrag, hvilket er en meget langsommelig proces.

Dette betyder bl.a., at der er en risiko for, at udenlandske borgere ikke bliver registreret korrekt mht. skattepligten og fradrag mv.

Området er med andre ord en vanskelig disciplin at håndtere.

Skattestyrelsen har udarbejdet en intern arbejdsvejledning vedrørende håndtering af Forskud udenlandsk arbejdskraft (blanket 04.063)

Det gennemsnitlige antal årsværk i udland udgjorde 259 årsværk i 2019.<sup>3</sup>

## **1.1 Problemformulering**

Opgaven tager udgangspunkt en praktisk problemstilling – hvor udenlandsk arbejdskraft kommer til Danmark for at arbejde.

Formålet med opgaven er at belyse, hvornår fuld skattepligt indtræder til Danmark for udlændinge (fysiske personer), der kommer til Danmark for arbejde ud fra gældende ret på området.

---

<sup>3</sup> Opgørelse over fuld skattepligtige på grund af blanket 04.063 mv. - Intern beregning – udarbejdet af Kontoret "kvalitet og Styring" - årsværk – (bilag 2)

Såfremt en borger bliver fuld skattepligtig til Danmark, betyder dette, at Danmark beskatter efter globalprincippet, hvilket vil sige, at Danmark beskatter en person, der er fuldt skattepligtig af al indkomst,<sup>4</sup> uanset hvilket land indkomsten stammer fra, medmindre borger har skattemæssigt hjemsted i et andet land, jf. en dobbeltbeskatningssaftale landene i mellem.

Opgaven vil derfor også se på begrebet ”skattemæssigt hjemsted”. Fastlæggelsen af skattemæssigt hjemsted følger i de fleste danske dobbeltbeskatningsoverenskomster OECDs modeloverenskomst. Reglerne fremgår af artikel 4, stk. 2 i OECDs modeloverenskomst for fysiske personer.

Til sidst foretages en analyse af de seneste års skattemæssige praksis vedrørende skattemæssigt hjemsted for udenlandske borgere, der kommer til Danmark for at arbejde herunder en vurdering af om reglerne er nutidige/håndterbare i forhold til de mange udlændinge, der kommer for at arbejde i Danmark.

Skatterådet har i de seneste år offentliggjort mange afgørelser på området. Baggrunden for offentliggørelse af mange afgørelser, er, at de skulle gerne bidrage til praksis vedr. skattepligten, herunder stillingtagen til det skattemæssige hjemsted i situationer, hvor de personlige interesser og de økonomiske interesser ikke er i samme land.

## **1.2 Afgrænsning og metode**

Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 og 4 er ikke behandlet i denne opgave, da opgaven tager udgangspunkt i udlændinge, der kommer til Danmark for at arbejde.

Opgaven beskæftiger sig heller ikke med personer, der bliver begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2.

Opgaven tager udgangspunkt i gældende ret. Reglerne om skattepligtens indtræden fremgår af kildeskatteloven regler herom og reglerne om skattemæssigt hjemsted fremgår af de dobbeltbeskatningssaftaler, som Danmark har indgået aftaler med.

Danmark har indgået Dobbeltbeskatningssaftale med mange lande, hvor de fleste lande følger artikel 4. stk. 2 i OECDs modeloverenskomst. Landene, som Danmark har indgået aftaler med, fremgår af juridisk vejledning afsnit C.F.9.2 Danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler.

---

<sup>4</sup> Statsskattelovens § 4

Disse aftaler er en del af dansk ret og kan derfor påberåbes af borgerne overfor skattemyndighederne og domstolene. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har forrang i forhold til nationale regler.<sup>5</sup>

OECD modeloverenskomst med kommentarer for 2017 er anvendt i opgaven. Det er den udbredte opfattelse blandt OECD-medlemslandene, at dobbeltbeskatningsaftalerne fortolkes efter den seneste udgave af kommentarerne til modeloverenskomsten, uanset hvornår dobbeltbeskatningsaftalen er indgået medmindre bestemmelserne til artikel 4, stk. 2 er ændret væsentligt, hvilket ikke er tilfældet her.

OECDs Modeloverenskomst og dens kommentarer er ikke en del af dansk ret og derfor ikke bindende for myndighederne, da der blot er tale om en model.

De enkelte dobbeltbeskatningsaftaler er dog ofte sammenfaldende med modeloverenskomstens tekst. Kommentarerne udgør derfor et væsentligt bidrag til fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.<sup>6</sup>

Det er en forudsætning, at begge lande har intern hjemmel til at beskatte, før dobbeltbeskatning kan komme på tale.

Til løsning af konkrete dobbeltbeskatningssager anvendes Wienerkonventionens fortolkningsregler i artiklerne 31-33 ved fastlæggelse af overenskomstens indhold.

## 2.0 Fuld skattepligt til Danmark

Første gang, der skal tages stilling til skattepligten for udlændinge, der kommer til Danmark for at arbejde, er i forbindelse med udarbejdelse af et skattekort.

Skattestyrelsen har i den forbindelse udarbejdet en intern arbejdsvejledning til brug for skattekort (forskud) for udenlandsk arbejdskraft (blanket 04.063). Der vil derfor nu blive belyst, hvornår den fulde skattepligt til Danmark indtræder for udlændinge, der kommer til Danmark for at arbejde i forhold til lovgrundlaget og praksis på området. Den interne arbejdsvejledning vil den forbindelse blive inddraget.

### 2.1 Lovgrundlaget

Lovgrundlaget for, hvornår den fulde skattepligt indtræder til Danmark, er reguleret i kildeskatteloven. Lovgrundlaget er det samme uanset om man er udlænding eller dansk statsborger. Der vil dog kun blive set på de regler, der har betydning for udlændinge, der kommer til Danmark for at arbejde. Disse er følgende:

---

<sup>5</sup> Den juridiske Vejledning C.F.9.1 Generelt om dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler- Forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomster og dansk ret.

<sup>6</sup> Den juridiske Vejledning C.F.8.2.1 Overordnet om modelindkomsten – Modelkonventionens retskildeværdi



- Personer, der har bopæl her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. KSL § 7, stk. 1.
- For personer, der erhverver en bopæl her i landet, indtræder skattepligten først, når personen tager ophold her i landet, Jf. KSL § 7, stk. 1.
- Personer, der opholder sig her i tidsrum af mindst 6 måneder, Jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2, jf. KSL § 8, stk. 1.
- Turist- og studerendereglen, jf. KSL § 8. stk. 2

Bliver personer fuld skattepligtig til Danmark skal al indkomst medregnes ved opgørelsen, uanset om indkomsten er optjent her i landet eller i udlandet, jf. SL § 4. Der er dog undtagelser hertil, som behandles senere i afsnit 3.0 om dobbeltdomicileret.

Som det fremgår af ovenstående, bliver en person ikke ubetinget fuldt skattepligtig i forbindelse med erhvervelsen af en bolig i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 1. Personen skal også tage ophold i boligen, jf. kildeskatteloven § 7, stk. 1. Den fulde skattepligt til Danmark er med andre ord to ledet. Der er både en bopæls- og et opholdskriterie, der skal være opfyldt, før den fulde skattepligt indtræder. En person kan godt købe en ejendom i Danmark uden at blive fuld skattepligtig, såfremt personen ikke tager ophold i boligen.

Ægtefæller skal hver især opfylde betingelserne for indtræden af skattepligt efter KSL § 7, stk. 1.

Hvis et ægtepar har erhvervet bolig her i landet, og den ene ægtefælle tager ophold her og dermed bliver fuldt skattepligtig, fører det ikke i sig selv til, at skattepligten også indtræder for den anden ægtefælle, jf. SKM2017.180.LSR.

I de følgende afsnit behandles først bopælskriteriet, der næst opholdskriteriet.

## **2.2 Bopælskriteriet (Kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr.1)**

Bopælskriteriet er ikke defineret i loven, men fortolkes i overensstemmelse med kildeskattecirkulæret nr. 135 af 4. november 1988. Det fremgår af cirkulæret pkt. 3., at der ved vurderingen af, om en person har erhvervet bopæl efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr.1, lægges vægt på om de pågældende ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at de agter at have hjemsted her.

Der er således tale om et bredt tilknytningskriterium, hvor der lægges vægt på både objektive og subjektive kriterier. I praksis vil skattepligten efter bopælsbegrebet være afhængig af, om en person har rådighed over en helårsbolig her i landet.

Udgangspunktet er, at sådan en rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl.<sup>7</sup>

### 2.2.1 Rådighed

Rådighed over en helårsbolig, jf. gældende praksis, vil forudsætte en rådighed af en vis tidsmæssig udstrækning. I administrativ praksis er det lagt til grund, at en kortvarig rådighed på under 2 måneder ikke fører til, at et en person anses for at have bopæl her i landet.<sup>8</sup>

I SKM2014.745.SR fandt Skatterådet imidlertid, at såfremt udenlandske arbejdsgivere ”udstationerer” udenlandske medarbejdere i Danmark i en midlertidig periode, kan medarbejderne ikke efter omstændighederne anses for at have erhvervet bopæl her i landet. Det er dog en forudsætning, at medarbejderne har bevaret deres bopæl i hjemlandet, at opholdet er under 6 måneder, at medarbejderne efter opholdet tager tilbage til hjemlandet og at medarbejderne ikke tager familien med til Danmark. Det er endvidere af stor betydning om medarbejderne selv har erhvervet boligen, eller om det er den udenlandske arbejdsgiver, der har stillet boligen til rådighed for medarbejderne, jf. SKM2011.368.SR, hvor udenlandske personer, der selv lejer en lejlighed under et trænings- og uddannelsesophold, ville få bopæl i Danmark, hvis opholdet ikke var kortvarigt (under 2 måneder)

### 2.2.2 Helårsbolig

Begrebet bopæl er i praksis knyttet til rådigheden over en helårsbolig. Et sommerhus anses derfor som udgangspunkt ikke som bopæl, som følge af sommerhus ikke må anvendes som helårsbolig ifølge planloven, medmindre du er pensionist. Ifølge planloven kan en pensionist efter 1 års ejertid lovligt benytte sommerhuset som bolig hele året. Dette betyder imidlertid ikke, at et sommerhus her i landet automatisk så statuerer bopæl for en pensionist, der er bosiddende i udlandet, jf. SKM.2017.399.SKAT.

Højesteret har i SKM2016.10.HR imidlertid taget stilling til et sommerhus, som ikke var godkendt som helårsbolig. Højesteret fandt, at sommerhuset var egnet til helårsbeboelse, da det var forsynet med telefon, internet, kabel-tv, og da det var i en stand og størrelse, der muliggjorde en helårsbeboelse. Højesteret fandt endvidere efter en samlet vurdering, at borgeren også havde opholdt sig i Danmark i et større omfang, end han havde oplyst, og at sommerhuset allerede fra tidspunktet for overtagelsen i et ikke ubetydeligt omfang havde været benyttet i forbindelse med varetagelsen af arbejdet, der havde haft karakter af en løbende og regelmæssig

---

<sup>7</sup> Den Juridiske vejledning 2020-2 C.F.1.2.1 Helårsbolig

<sup>8</sup> Den juridiske Vejledning 2020-2 C.F.12.1 Rådighed

varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtrådte derfor ved erhvervelsen af sommerhuset.

Med højesteretsdommen kan et sommerhus statueres bopæl, hvis et sommerhus kan anvendes som helårsbolig.

Der findes ingen faste regler for, hvilke boligformer, der kan udgøre en bopæl i relation til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Ser man på de afgørelser, der har statueret bopæl, jf. nedenstående,

- Adgang til boligfaciliteter en del af året, jf. TfS 1988, 411 LSR
- Vekslede boligmuligheder., jf. TfS 1991, 308 ØLD
- Adgang til at bo i selskabets lokaler, jf. TfS 1993, 92 VLD
- Værelse hos forældre. Jf. SKM2008.432.ØLD
- Hotellejlighed og hotelværelse, jf. SKM2011.368.SR
- Kollegieværelse, jf. SKM2015.685.SR
- Kolonihavehus, jf. SKM2018.156.SR
- Klubværelse, jf. SKM2018.601.SR
- Bofællesskab, jf. SKM2019.603.LSR
- Værelse uden eget køkken og bad (fælles), jf. SKM2020.268.SR

kan det konkluderes, at hvis en person indretter sit ophold på en sådan måde, at personen råder over en fast bolig, der danner grundlag for et varigt ophold (2. måneder) har i landet, kan boligen udgøre en bopæl i Danmark medmindre boligen er uegnet som helårsbolig.

I SKM2013.543.ØLR og SKM2015.347.SR fandt Landsretten og skatterådet, at boligerne var uegnet til helårsbolig. Landsretten lagde i sagen vægt på, at hovedbygningen, der havde stået tom i en længere årrække, som et ægtepar ifølge deres forklaring tog ophold i uden at foretage istandsættelser, var i sådan en ringe stand, der gjorde den uegnet til helårsbeboelse. I Skatteråds sagen, der vedrørte et sommerhus, som var ejet af personen, havde personen aldrig boet i sommerboligen, som var absolut nedrivningsmoden og uanvendelige til beboelse, idet der var fugt, råd og skimmelsvamp i ejendommen. El-, vand- og varmeinstallationerne var uanvendelige og defekte i en sådan grad, at de ikke kunne repareres. Sommerboligen

havde siden købet i 2007 stået uden varme på, hvilket har bevirket omfattende frostsprængninger.

### **2.3 Opholdskriteriet (Kildeskattelovens § 7, stk. 1)**

Som tidligere anført, skal en person også tage ophold i boligen før den fulde skattepligt indtræder. Reglerne herom fremgår af kildeskattelovens 7, stk. 1.

#### **2.3.1 Ophold på grund af ferie eller lignende**

Ved et kortvarigt ophold, der har karakter af “ferie eller lignende” indtræder skattepligten ikke.

Ifølge administrativ praksis vil et ophold på mere end 3 måneder ad gangen eller i alt 180 dage inden for en periode på 1 år ikke blive anset for kortvarige jf. skd. 1972.21.139. Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes ethvert påbegyndt døgn som et fuldt døgn.

De nævnte 3 måneder, respektive 180 dage, betragtes som et maksimum for ophold, uden at skattepligten indtræder på grund af bopæl i Danmark. Dette maksimumsophold accepteres i almindelighed, når der er tale om personer, hvis ophold her har et (overvejende) feriemæssigt præg, og således ikke er nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Dette gælder, uanset om den pågældende udøver sit erhverv som fx lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller bestyrelsesmedlem.

Der er i loven imidlertid indsat en undtagelse hertil pga. Covid19.<sup>9</sup> En Person kan nu vælge at blive omfattet af en midlertidig ordning, der medfører, at der ikke indtræder skattepligt efter § 1, stk. 1, nr. 1, ved uafbrudtophold her i landet over 3 måneder eller ved samlede ophold her i landet over 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, hvis overskridelsen skyldes ophold her i landet i perioden fra og med den 9. marts 2020 til og med den 30. juni 2020. Der kan udføres arbejde under opholdet her i landet i den angivne periode, uden at der indtræder skattepligt her til landet efter § 1, stk. 1, nr. 1. Tilvælges ordningen efter 3. pkt., er der fortsat pligt til at svare indkomstskat til staten af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold og honorarer, der kan henføres til den angivne periode, i det omfang personen opholder sig her i landet. Valget skal træffes senest den 1. maj 2021 og kan omgøres til og med den 30. juni 2022.

Skattestyrelsen har som følge af det globale udbrud af Covid19 endvidere udarbejdet et styresignal på området i SKM2020.298.SKTST.

---

<sup>9</sup> Lov 2020-06-14 nr. 871

om ændring af lov om midlertidig udskydelse af angivelses- og betalingsfrister m.v. på skatteområdet i forbindelse med covid-19, kildeskatteloven, ligningsloven og forskellige andre love

Overstiger opholdet disse grænser, indtræder skattepligten på det tidspunkt, hvor personen tager ophold her. Med andre ord fra dag 1.

Såfremt en person ikke kan dokumentere, at han har bopæl eller er skattepligtig i et andet land, indtræder den fulde skattepligt fra den dag personen tager ophold uanset årsagen, jf. SKM2017.121. BR.

### **2.3.2 Erhvervsmæssigt arbejde**

Der kan derfor omvendt udledes af kildeskattelovens § 7, stk. 1, at anvendes boligen løbende og regelmæssigt under udførelsen af de arbejdsmæssige aktiviteter i Danmark, er betingelsen om, at opholdet skal have karakter af ferie eller lignende ikke opfyldt. Dette betyder, at personen bliver fuld skattepligtig fra den dag personen påbegynder sit arbejde.

Som det fremgår af ovenstående ordlyd ”løbende og regelmæssigt”, er der er undtagelser hertil.

#### **2.3.2.1 Enkeltstående og sporadiske indtægtsgivende aktiviteter**

Såfremt arbejdet her i landet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsgivende aktiviteter indtræder den fulde skattepligt ikke, trods rådighed over en bolig her i landet.

Der er taget stilling hertil i følgende afgørelser,<sup>10</sup> samt i nogle yderligere afgørelser:

- Medhjælp (ulønnet) på søns minkfarm i nogle uger om året, jf. TfS 1990, 163 LSR.
- En operasangers afholdelse af et enkeltstående arrangement, jf. TfS 1997, 590 LSR.
- 14 dages forberedelse af undervisning af undervisningsmateriale mv. til brug for undervisning i Schweiz, jf. SKM2002.252.LR.
- En model udførte 7 dages lange fotosessions inden for en 12 måneders periode, jf. SKM2012.732.ØLR og Skatteministeriets kommentar i SKM2013.316.DEP.
- En musikers få koncerter og vedligeholdelse af musikalske færdigheder, jf. SKM2014.717.LSR.
- Udtagelse til landskampe og landsholdssamlinger, jf. SKM2015.61.SR

---

<sup>10</sup> Den juridiske Vejledning C.F1.2.2 Erhvervsmæssig beskæftigelse

- SKM2015.756.SR. En person blev ikke fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, hvis han under kortvarige weekend- og ferieophold i Danmark vil besvare sporadiske telefonopkald, mails og SMS'er, der vedrører hans erhvervmæssige aktiviteter udenfor Danmark.
- SKM2017.180.LSR. En professors deltagelse i møder, foredrag, interviews, receptioner, konferencer samt ph.d.-vejledning af én ph.d.-studerende, anses ikke for at udgøre erhvervmæssig beskæftigelse i relation til kildeskattelovens § 7, som følge af, at aktiviteterne i Danmark vil være enkeltstående og ulønnede opgaver, der ikke vedrører Professorens arbejde, men udelukkende udføres på frivillig basis, og at aktiviteterne vil være af begrænset omfang og af uregelmæssig karakter.

I disse afgørelserne fandt man, at den fulde skattepligt ikke var indtrådt, trods rådighed over bolig her i landet.

Den ledende dom på området er SKM2012.732ØLR. også kaldet "Cammilla Vest Dommen". I dommen blev, der vægt på den foreliggende praksis på området.

Denne praksis var:

- I TfS 1992, 198 LR, hvor der var tale om ca. 80 årlige erhvervsbetingede overnatninger i en ejerlejlighed i Danmark, hvor skattepligten indtrådte, som følge af løbende og regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.
- I TfS 1997, 590 LSR fandt Landsskatteretten, at en i Schweiz bosat operasangens ophold her i landet, i forbindelse med et enkeltstående arrangement af kortere varighed inden for et år, ikke i sig selv ville føre til indtræden af fuld skattepligt, uanset at den pågældende person var ejer af en helårsbolig.
- I SKM2002.252.LR udtalte Ligningsrådet i en bindende forhåndsbesked, at forberedelse af undervisning i ferien her i landet ikke ville medføre fuld skattepligt, men såfremt den pågældende i sin ferie tog ansættelse på et sygehus, ville det medføre fuld skattepligt.
- I Juridiske vejledning 2012-2. pkt. C.F.1.7.2, hvor det bl.a. anføres:  
"Ophold under de 3 måneder, eller 180 dage, udløser efter praksis ikke skattepligt for personer, hvis ophold i landet har et overvejende feriemæssigt præg. Det er dog en betingelse, at opholdet her ikke er nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, fx deltagelse i eller tilsyn med ledelsen af en erhvervsvirksomhed her i landet.

Praksis accepterer i mindre omfang, at en person håndterer enkeltstående arbejdsopgaver uden, at det kortvarige ophold mister sin karakter af ferie eller lignende.

Derfor indtræder skattepligten ikke, kun fordi personen under sin ferie eller i forbindelse med weekender besvarer sporadiske telefonopkald, e-mails og SMS, der vedrører arbejde eller deltager i enkeltstående møder, hvis formålet med opholdet her i landet i øvrigt er ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn.

Omvendt må de arbejdsrelaterede aktiviteter ikke have karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv.”

SKAT har på baggrunden af dommen udarbejdet et styresignal, SKM2013.715.SKAT vedr. opholdsbestemmelsen i kildeskattelovens § 7.

Som følge af Østre Landsrets dom SKM2012.732.ØLR accepteres det nu, at en person, der har bopæl her i landet og som holder sig kortvarigt her på grund af ferie og lignende, må udføre arbejde her i landet i maksimalt 10 dage inden for 12 måneders periode, før skattepligten indtræder, såfremt arbejdet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsgivende aktiviteter.

Arbejdsdagens længde er uden betydning, når arbejdet blot har karakter af erhvervsudøvelse.

Under helt særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført her i landet bevare deres enkeltstående karakter, selv om de tidsmæssigt udstrækker sig ud over 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Dette vil forudsætte, at vedkommende normalt ikke udfører arbejde her i landet, at det er ekstraordinært, at arbejdet er udført her i landet, og at arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark.

Dette var f.eks. tilfældet med udtagelse til landskampe og landsholdssamlinger, jf. SKM.2015.61.SR., hvor den fulde skattepligt ikke ville indtræde, hvor landsholdet stillede indkvartering til rådighed for personen, idet personen ikke ville kunne opholde sig i boligen i de perioder, hvor kampene og den tilknyttede træning ville finde sted. Under disse særlige omstændigheder havde de enkelte seancer på landsholdet karakter af enkeltstående arrangementer, selvom antallet af arbejdsdage således kunne overstige 10 dage.

Dette var også tilfældet i SKM2002.252.LR, hvor skattepligten ikke indtrådte for en person, der anvendte 14 dage af sin sommerferie til forberedelse af undervisningsmateriale mv. til brug for undervisning i Schweiz. Forberedelsen ansås at udgøre en så lille del af personens hovedbeskæftigelse, som var undervisning i



Schweiz, at det ikke havde den fornødne karakter af regelmæssig, løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

### **2.3.2.2 Regelmæssig og løbende varetagelse af indtægtsgivende erhverv.**

Såfremt arbejdet ikke er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsgivende aktiviteter, men at aktiviteterne er et udtryk for et fast mønster, f.eks., hvis arbejdet sker som led i jævnlige tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende arbejdsmæssige aktiviteter i Danmark, indtræder skattepligten.

Dette var tilfældet i følgende afgørelser:

- SKM2006.41.SR På baggrund af en række planlagte forventede tjenesterejser i Danmark blev person fuld skattepligtig til Danmark fra sin første tjensterejse til Danmark.
- SKM2009.813.LSR Deltagelse i 4 årlige bestyrelsesmøder i et selskab, som et af ham helejet holdingselskab var medejer af. Deltagelsen i bestyrelsesmøderne anses som løbende og regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.
- SKM2012.311 LSR. Landsskatteretten fandt, at jævnlige besvarelser af telefoner og e-mails i en længere periode herunder erhvervsmæssige ophold af 14 og 25 dage i Danmark, ikke kan anses for kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende, men må karakteriseres som om regelmæssig, løbende varetagelse af indtægtsgivende erhverv.
- SKM2015.329.SR. Erhvervsmæssige aktiviteter vedrørende opstarten af et selskab i Danmark op til 20 dage i andet halvår af 2014, op til 40 dage i 2015 samt op til 10 dage i 2016 og følgende år, ligeledes ikke kan anses for kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende, men må karakteriseres som om regelmæssig, løbende varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

### **2.3.3 Sammenfatning**

En enhver form for arbejde er som udgangspunkt uforeneligt med ”ferie eller ligningen” Praksis, jf. ovenstående, levner dog plads til erhvervsmæssige aktiviteter, når arbejdet her i landet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsgivende aktiviteter, der ikke specifikt er rettet mod erhvervsmæssige aktiviteter I Danmark f.eks. en operasanger indendes enkeltstående koncertarrangementer her i landet retter sig ikke specifikt mod Danmark, hvis den pågældende er fast engageret i et andet land eller i øvrigt har koncertarrangementer i mange lande.

### **2.4. Ophold af mindst 6 måneder (kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 2)**

Det forhold, at personer ikke har bopæl i Danmark, betyder ikke, at personer ikke kan blive fuld skattepligtige til Danmark. Opholder personer sig sammenhængende i



mindst 6 måneder i Danmark, heri medregnet kortvarige ophold i landet på grund af ferie eller lignende, indtræder den fulde skattepligt også til Danmark. Jf. KSL § 1, stk. 1 nr. 2.

Dette betyder også, at et ophold kan afbrydes, såfremt en person tager arbejde under opholdet i udlandet.

I en gammel afgørelse, TfS 1986, 313 LSR, har Landsskatteretten taget stilling til 6 måneders reglen. Landsskatteretten fandt i sagen, at hyppige afbrydelser også kan afbryde opholdet.

En skatteyder, der arbejdede som salgskonsulent i et dansk firma, var bosat i Tyskland. Han arbejdede her i landet i ugens 5 almindelige arbejdsdage fra mandag kl. 12 til fredag kl. 17, hvorefter han tilbragte weekenden hos familien i Tyskland. De regelmæssige ophold i hjemmet i Tyskland medførte, at han ikke kunne anses for at have ophold her i landet i sammenhængende perioder på 6 måneder og han var som følge heraf ikke fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, nr. 3 (dagældende bestemmelse). Det fremgik endvidere af sagen, at skatteyder overnattede på selskabets kontor, som ikke ansås som fast bopæl.

Sagen fremgår stadig af JV afsnit C.F.1.3 6-måneders ophold i Danmark. Det må antages at afgørelsen derfor stadig er udtryk for praksis, såfremt personen ikke anses for at have rådighed over helårsbolig i Danmark, jf. 2.2.2 Helårsbolig.

Adgang til at bo i selskabets lokaler, vil i dag blive anset som rådighed over helårsbolig medmindre boligen var uegnet til helårsbolig.

Skattepligten indtræder endvidere fra begyndelsen af 6 måneders opholdet, såfremt en person opholder sig her i landet ud over de 6 måneder, jf. kildeskattelovens § 8, stk. 1.

Såfremt det ikke allerede for startens ophold er sikkert, at opholdet vil vare mere end 6 måneder, beskattes personen som begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2. Viser det sig efterfølgende, at opholdet varer mere 6 måneder beskattes personen i stedet for som fuld skattepligtig fra opholdets start.

Køber/lejer en person sig en bolig her i landet og den fulde skattepligt som følge heraf indtræder efter kildeskatteloven § 1, stk. 1, medregnes tiden efter, at personen har købt/lejet bopæl, ved opgørelsen af 6 måneders perioden.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Den juridiske vejledning 2020-1 C.F.1.3 Opgørelse af 6 måneders perioden

## **2.5 Turist- og studerendereglen - kildeskattelovens § 8. stk. 2**

Der er imidlertid en undtagelse til bopælsreglen i kildeskattelovens § 1 stk. 1 nr. 1 og opholdsreglen på 6 måneder i kildeskattelovens § 1. stk. nr. 1 og 2 – nemlig kildeskattelovens § 8. stk. 2.

Turister og studerende, som tager ophold her i landet og som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her i landet, og som er skattepligtig til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligten efter kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 2 først, når opholdet her med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

Turist- og studerendereglen gælder kun til uddannelser til og med kandidatniveau, jf. SKM2017.495 SR og SKM2018.15.SR.

Turister og studerende må gerne tage lønarbejde her i landet. Lønindtægten bevirker, at de bliver begrænset skattepligtig lønnen i de første 365 dage af opholdet efter kildeskattelovens § 2. Turist- og studerendereglen gælder ikke personer, der under deres ophold her i landet aflønnes som færdiguddannede.

Efter de 365 dage indtræder den fulde skattepligt her til landet fra dag 366. Den fulde skattepligt sker ikke med tilbagevirkende kraft til opholdets start.

Det forhold, at en studerende under opholdet råder over helårsbolig, betyder ikke, at en studerende bliver fuld skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, stk. nr. 1, såfremt personen opholder sig i studieøjemed her med i landet og i øvrigt opfylder betingelserne i kildeskattelovens § 8. stk. 2. Om boligen er stillet til rådighed eller om den studerende selv har anskaffet boligen, har ingen betydning for skattepligten, jf. SKM2015.685.SR.

Det er dog en forudsætning, at den studerende inden opholdet ikke har bopæl her i landet. Bopælen må først være anskattet i forbindelse med opholdet i studieøjemed, jf. Kildeskattelovens § 8, stk. 2.

Reglen gælder således alle studerende herunder landsbrugspraktikanter med undtagelse af personer, der efter en kandidatuddannelse studerer videre på et højere niveau.

## **2.6 Forskud udenlandsk arbejdskraft (Den interne arbejdsvejledning)**

Det tidligere SKAT nu Skattestyrelsen startede den 3. juni 2010 med at udarbejde en arbejdsvejledning vedr. blanket 04.063 Forskud for udenlandsk arbejdskraft. Vejledningen var dengang på 6 sider. I dag er vejledningen på 51 sider. Formålet med vejledningen er opnå en ensartethed i vurderingen af de mange sager, der hvert kommer på området.

Det fremgår følgende af vejledningen vedrørende vurderingen af den fulde skattepligt til Danmark:<sup>12</sup>

” Vurdering af skattepligten skal altså ske ud fra en konkret vurdering af bopælskriteriet og borgerens hensigt med arbejdsforholdet.

Udgangspunktet er at der er tale om bopæl efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1 ved rådighed over en bolig af en vis tidsmæssig udstrækning. Jura har fastlagt, at borgeren skal have rådighed over boligen i mere end to måneder.

De subjektive kriterier anses for opfyldt, hvis der er bolig til rådighed i mere end to måneder, og personen tager arbejde i Danmark jfr. KSL § 7, stk. 1, idet et sådant ophold ikke er foreneligt med ”ferie eller lignende”.

Ifølge Den juridiske vejledning kan bopæl efter omstændighederne statueres i forbindelse med:

- Hotellejlighed og hotelværelse. Se SKM2011.368.SR
- Adgang til boligfaciliteter en del af året. Se TfS 1988, 411 LSR
- Adgang til at bo i selskabets lokaler. Se TfS 1993, 92 VLD
- Vekslede boligmuligheder (forskellige opholdsadresser). Se TfS 1991, 308 ØLD
- Værelse hos forældre. Se SKM2008.432.ØLD

Borgeren må anses for at have bopæl her i landet (selvom denne er primitiv) hvis opholdet strækker sig mere end 2 måneder på samme adresse. Overnatter borgeren på forskellige adresser stillet til rådighed af arbejdsgiveren, vil disse næppe udgøre en bopæl. Den faktiske anvendelse er således afgørende for vurderingen af, om der er tale om en bopæl.

Som eksempel på primitive boligformer, som kan udgøre en bopæl, hvis den benyttes som bolig kan nævnes bed&breakfast, fastplaceret campingvogn, skurvogn, barak, og containerby.

Telte og mobile campingvogne betragtes som udgangspunkt ikke som en fast bopæl.

Der findes således ingen faste regler for, hvilke boligformer, der kan udgøre en bopæl i relation til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Man kan derfor heller ikke alene se på boligens størrelse, når det skal vurderes, om der er tale om en bopæl eller ej. Man

---

<sup>12</sup> Uddrag af Forskud udenlandsk arbejdskraft (blanket 04.063) - Intern arbejdsvejledning – Vurdering af Skattepligt ud fra Blanket 04.063 (bilag 3)

skal også se på egnethed, opvarmning, øvrige faciliteter samt øvrige kriterier jfr. retspraksis. Sagerne er meget forskellige, og der er mange forskellige vinkler på bopælsbegrebet. Fx er et sommerhus som udgangspunkt ikke en bopæl, men hvis det benyttes som sådan, bliver det til en bopæl for den pågældende borger.

Nedenfor er oplistet punkter, som blandt andet skal indgå i vurderingen af skattepligten:

Fuld skattepligtig - felt 106:0

1. Bolig i ejerbolig i 2 måneder eller mere
2. Bolig i lejet lejlighed i 2 måneder eller mere
3. Bolig i lejet værelse i 2 måneder eller mere
4. Bolig i Danmark i fast arbejdsgiverbolig og ansættelse i 2 måneder eller mere
5. Bolig i Danmark på hotel/bed&breakfast samme sted og ansættelse i 2 måneder eller mere
6. Ingen bolig i Danmark og ingen bolig i hjemlandet samt ansat i mere end 6 måneder”

Arbejdsvejledningen tager også udgangspunkt i, at borgeren skal have rådighed over boligen i mere end to måneder, hvilket stemmer overens med gældende praksis på området, som har fremgået siden 2012 af den juridiske vejledning (den tidligste version, der stadig findes på nettet).<sup>13</sup>

Opholdskriteriet er endvidere opfyldt, jf. kildeskattelovens 7, stk.1, da personen jo netop er kommet til Danmark for at arbejde.

For se hvor mange udenlandske borger der på den baggrund blev fuld skattepligtig til Danmark, bad jeg kontoret for ”Styring og Kvalitet” om en opgørelse herover for årene 2018, 2019 og 2020. Opgørelsen viste, at 62 % blev fuld skattepligtig i 2019 og 73% i 2020 (opgjort pr. 28-10-2020). Dette tal var kun 42% i 2018. Den store stigning på 20 % i 2019 undrede mig meget, hvorfor jeg undersøgte dette yderligere.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Den juridiske Vejledning 2020- 2 C.F.1.2.1 Rådighed

<sup>14</sup> Opgørelse over fuld skattepligtige på grund af blanket 04.063 - Intern beregning – udarbejdet af Kontoret ”kvalitet og Styring” (Bilag 2)

Det viste sig, at ovennævnte afsnit om vurdering af skattepligt først er indarbejdet i vejledningen den 23. juli 2019 selvom denne praksis har fremgået af juridisk vejledning siden 2012 eller før.

Der er derfor ingen tvivl om, at skattepligten ikke er blevet vurderet korrekt i forhold til gældende ret i mange tidligere sager.

## **2.7 Sammenfatning**

Gældende ret på området har udover den nye bestemmelse om covid19 i kildeskattelovens § 7. stk. (Der nu er indarbejdet juridisk vejledning afsnit C.F.1.2.2 Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?) ikke ændret sig væsentlig. Ændringen er heller væsentlig i forhold til opgaven, da der tale om udlændinge, der kommer til Danmark for arbejde. Der har herudover været nogle enkelte afgørelser mht., hvornår der er statueret bopæl.

Som det fremgår af ovenstående, bliver en person ikke ubetinget fuldt skattepligtig i forbindelse med erhvervelsen af en bolig i Danmark. Personen skal også tage ophold i boligen, jf. kildeskatteloven § 7.

Udenlandske borgere (ikke turister), der kommer til Danmark, kommer ofte for at arbejde her i landet, som følge af, at vi har stor efterspørgsel efter udenlandsk arbejdskraft. Opholdskriteriet er derfor ofte ikke vanskeligt at afgøre, da årsagen jo netop er, at de skal arbejde her i landet.

Såfremt en person ikke kan dokumentere, at han har bopæl eller er skattepligtig i et andet land, indtræder den fulde skattepligt fra den dag han tager ophold uanset årsagen, jf. SKM2017.121. BR.

Tilbage står spørgsmålet så om bopælskriteriet.

Rådighed over en helårsbolig, jf. gældende praksis, vil forudsætte en rådighed af en vis tidsmæssig udstrækning. I administrativ praksis er det lagt til grund, at en kortvarig rådighed på under 2 måneder ikke fører til, at et en person anses for at have bopæl her i landet.

Udenlandske borgere må derfor anses for at have bopæl her i landet (selvom denne er primitiv), hvis opholdet strækker sig mere 2 måneder på samme adresse. Overnatter personen på forskellige adresser eller er boligen i stedet for stillet til rådighed af en udenlandsk arbejdsgiver, kan personen ikke efter omstændighederne anses for at have erhvervet bopæl her i landet. For en bolig stillet til rådighed af en udenlandsk arbejdsgiver er det en forudsætning, at personen har bevaret sin bopæl i hjemlandet, at opholdet er under 6 måneder, at personen efter opholdet tager tilbage til hjemlandet og at personen ikke tager familien med til Danmark.

Som eksempel på primitive boligformer, som kan udgøre en bopæl, hvis den benyttes som bolig kan nævnes hotelværelse, bed&breakfast, adgang til at bo i selskabets lokaler, bofællesskaber, kollegieværelse, klubværelse, fastplaceret campingvogn, skurvogn, barak, kolonihavehus og container medmindre boligen er uegnet som helårsbolig.

Telte og mobile campingvogne betragtes som udgangspunkt ikke som en fast bopæl.

Jo længere en afstand en udenlandsk borger har til sit hjemland, indikerer, at en udenlandsk borger under en eller form har – helt eller delvis rådighed over bolig her i landet.

Dette tyder, at de fleste udenlandske borger, der kommer for at arbejde her i landet, vil blive fuld skattepligtig medmindre afstanden gør, at de kan køre fra hjemmet i udlandet til arbejdet i Danmark hver dag, at opholdet er under 2 måneder, at personen overnatter på forskellige adresser eller at boligen er stedet for stillet til rådighed af udenlandsk arbejdsgiver (ophold under 6 måneder).

For se hvor mange udenlandske borger der på den baggrund blev fuld skattepligtig til Danmark, bad jeg kontoret for ”Styring og Kvalitet” om en opgørelse herover for årene 2018 og 2019. Opgørelsen viste, at 62 % blev fuld skattepligtig i 2019 og 73% i 2020 (ophjort pr. 28-10-2020). Dette tal var kun 42% i 2018. Den store stigning på 20 % i 2019 undrede mig meget, hvorfor jeg undersøgte dette yderligere.

Det viste sig, at gældende ret ikke har været implementeret korrekt i vejledningen før 23. juli 2019. Det må derfor antages at der truffet mange forkerte afgørelse vedr. skattepligten.

Der er herudover nogle regler i kildeskatteloven § 1., stk. 1, nr. 2 vedr. ophold i sammenhængende perioder over 6 måneder og i kildeskattelovens § 8. stk. 2 vedr. turister og studerende mht. hvornår den fulde skattepligt indtræder.

### **3.0 Dobbeldomicileret**

Det forhold, at en person bliver fuld skattepligt, betyder ikke altid, at Danmark kan beskatte en persons globalindkomst efter statsskattelovens § 4.

Er personen også skattemæssigt hjemmehørende i et andet land på grund af bolig/bopæl, foreligger der en situation med dobbeltdomicil.<sup>15</sup>

Der er ingen tvivl om, at mange af de udlændinge, der kommer til Danmark og som bliver fuldskattepligtig jf. ovenstående, også har bopæl i hjemlandet.

---

<sup>15</sup> Den Juridiske Vejledning 2020-2 C.F.1.2 1 Dobbeldomicil

Hvis personen vurderes at kunne være dobbeltdomicileret og der er tale om ansættelse i Danmark i kortere periode sender Skattestyrelsen et domicilbrev til personen med følgende tekst:<sup>16</sup>

”Du har skrevet, at du stadig har en bopæl til rådighed i Redigeringskode <C51> – og derfor hører du måske skattemæssigt hjemme dér. Hvis det er tilfældet, skal du som udgangspunkt kun betale skat til Danmark af den løn, du tjener her i landet.

Hvis vi skal afgøre, om du er skattemæssigt hjemmehørende i Redigeringskode <C51>, skal du sende os følgende:

- 1) En attest om, at du stadig er fuldt skattepligtig i Redigeringskode <C51>. Du kan sende blanket 02.034A ”Bopæls- og skatteforhold når der er dobbeltbeskatningsoverenskomst”, som du kan finde på [skat.dk/blanketter](http://skat.dk/blanketter)  02 Skat; attestationer  02.034A. Du kan også sende en attest fra landets skattemyndighed.
- 2) Oplysninger om din tilknytning til Danmark:
  - Hvilken slags bolig, du har i Danmark, fx lejebolig eller ejerbolig.
  - Om du deler denne bolig med andre og i så fald med hvem.
  - Hvor mange dage du forventer at opholde dig i Danmark.
  - En beskrivelse af din personlige og økonomiske interesser i Danmark, fx civilstand, børn, fritidsinteresser og ejendomsforhold.
- 3) Oplysninger om din tilknytning til Redigeringskode <C51>:
  - Hvilken slags bolig, du har i landet, fx lejebolig eller ejerbolig.
  - Om du deler denne bolig med andre og i så fald hvem.
  - Hvor ofte du benytter boligen, mens du arbejder i Danmark.
  - Om du har udlejet boligen, mens du arbejder i Danmark.
  - Hvor mange dage du forventer at opholde dig i Redigeringskode <C51>.
  - En beskrivelse af dine personlige og økonomiske interesser i Redigeringskode <C51> fx civilstand, børn, fritidsinteresser og ejendomsforhold.”

---

<sup>16</sup> Uddrag af Forskud udenlandsk arbejdskraft (blanket 04.063) - Intern arbejdsvejledning – Vurdering af Skattepligt ud fra Blanket 04.063 (bilag 3) og brevet om dobbeltdomicil (bilag 4)

Blanket (02.034A) skal underskrives og stemples af den udenlandske skattemyndighed. Først når denne blanket foreligger, vil Skattestyrelsen tage stilling til, hvor det skattemæssige domicil efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten er.

Er der tale om ansættelse i Danmark i længere periode sendes der ikke et domicilbrev, men et brev om globalindkomst. Dette skyldes, at personens skattemæssigt hjemsted antages at være i Danmark ved længere ophold.<sup>17</sup>

Personen skal i denne situation selv gøre opmærksom på, at personen også er fuld skattepligtig i sit hjemland efter interne regler i hjemlandet.

Det fremgår ikke af vejledningen, hvad der forstås ved kortere og længere ansættelser.

Er der indgået en Dobbeltbeskatningsaftale med et andet land, skal det ud fra dobbeltbeskatningsaftalen afgøres, hvilket af landene der bliver domicilland og hvilket af landene der bliver kildeland med hensyn til beskatningsretten til de enkelte indkomster.

Der skal derfor findes ud af, hvor personen har skattemæssigt hjemsted.

Dette sker efter OECD's modeloverenskomst artikel 4 stk. 2 om skattemæssigt hjemsted for personer.

Dette har også betydning for, hvilke udgifter en person kan fratække.

Hvor Danmark kun har status som kildeland, kan vedkommende personer alene fratække udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter den pågældende DBO kan beskatte, jf. kildeskatteloven § 1, stk. 2.

Eksempelvis vil en person, der bevarer sin fulde skattepligt til Danmark, i forbindelse med at vedkommende tillige bliver fuldt skattepligtig i et andet land, og som efter en DBO anses for hjemmehørende der, ikke kunne fradrage almindelige renteudgifter, f.eks. renter vedrørende forbrugslån. Det skyldes, at renteudgifterne ikke har tilknytning til en indkomst, som Danmark efter overenskomsten kan beskatte. Ligeledes vil private indbetalinger på pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit I ikke give fradrag i den danske indkomst.

Der er imidlertid også en undtagelse hertil.

---

<sup>17</sup> Uddrag af Forskud udenlandsk arbejdskraft (blanket 04.063) - Intern arbejdsvejledning – Vurdering af Skattepligt ud fra Blanket 04.063 (bilag 3) og brevet om globalindkomst (bilag 5)



Begrænsningen af fradragsretten omfatter dog ikke de tilfælde, hvor der er tale om grænsegængere med dobbeltdomicil, der har valgt beskatning efter kildeskattelovens afsnit I A, § § 5 A - 5 D,

Betingelsen for at blive omfattet af ordningen er *enten*

at indkomst fra personligt arbejde, pensioner og selvstændig erhvervsvirksomhed (eller indkomster, der kan sidestilles hermed), og som kan beskattes her i landet, med tillæg af renter og kurstab på gæld, der er fradraget i denne indkomst, udgør mindst 75 pct. af de efter dansk skattelovgivning opgjorte samlede globale indtægter med fradrag af samtlige driftsudgifter afholdt for at erhverve indkomsten.

eller

at både den danske indkomst og den samlede indkomst i 2019 er negativ, og du i det seneste indkomstår med dansk positiv indkomst har været omfattet af ordningen.

Hvis du opfylder betingelserne for at blive omfattet af ordningen, har du ret til personlige og ligningsmæssige fradrag herunder fradrag for overførsel af uudnyttet personfradrag fra ægtefælle, underholdsbidrag, renteudgifter såvel danske som udenlandske, gaver til godkendte danske foreninger, Obligatoriske ikke-danske sociale bidrag samt bidrag og præmie til godkendte udenlandske pensionsordninger.

Skattemæssigt hjemsted for en borger spiller derfor en stor betydning med hensyn til både beskatning af indtægter og fradrag for udgifter.

#### **4.0 OECD's modeloverenskomst**

Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst med rigtig mange lande i de tilfælde, hvor der foreligger dobbeltdomicil til afklaring af, hvilket af landene, der skal anses for at være domicillandet (skattemæssigt hjemsted).<sup>18</sup>

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er i lang de fleste tilfælde bygget op over OECDs modeloverenskomst.

Skattemæssigt hjemsted afklares i overenskomsten med de fleste lande efter artikel 4, stk. 2 for fysiske personer.

I OECDs modeloverenskomst bestemmes domicillandet ud fra følgende prioriterede rækkefølge, jf. artikel 4, stk. 2.

- a) en person skal anses for kun 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 flere stater,

---

<sup>18</sup> Den juridisk Vejledning 2020- 2 C.F.9.2 Danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser);

- b) hvis det ikke kan afgøres, i hvilken stat personen har midtpunkt for sine livsinteresser, eller hvis personen ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han sædvanligvis har ophold;
- c) hvis en person sædvanligvis har ophold i flere stater, eller hvis personen ikke har sådant ophold i nogen af dem, skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger;
- d) er personen statsborger i flere stater, eller er personen ikke statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de pågældende kontraherende stater afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.

Såfremt en person med dobbeltdomicil efter den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende her i landet, har Danmark, som bopælsland, beskatningsretten til den pågældende persons globalindkomst. Hvis DBO'en derimod bestemmer, at personen må anses for hjemmehørende i det andet land, der således bliver bopælsland, får Danmark i stedet status som kildeland. I dette tilfælde skal der ved indkomstopgørelsen til Danmark kun medregnes indtægter, som Danmark efter DBO'en særskilt har beskatningsretten til i sin egenskab af kildeland.

I en situation, hvor en person er fuldt skattepligtig til Danmark og bosiddende i et land, hvor Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsaftale, kan Danmark beskatte personens globalindkomst efter statsskatteloven § 4. Lempelse for betalt skat afgøres i dette tilfælde ud fra de interne danske lempelsesregler efter ligningslovens § 33 og 33 A.

#### **4.1 OECDs modeloverenskomst kommentarer 2017 til artikel 4, stk. 2**

I OECDs modeloverenskomst kommentarer 2017 er der udarbejdet fortolkningsbidrag til de enkelte artikler i OECDs modeloverenskomst.<sup>19</sup>

Fortolkningsbidragene til forståelsen af skattemæssigt hjemsted, jf. artikel 4. stk. 2 fremgår af punkterne fra 9 – 20 i kommentarerne. I det følgende vil, der ses på de kommentarer, der kan have betydning for udlændinge der kommer til Danmark for at arbejde.

For løse denne konflikt er der fastlagt regler, som giver tilknytningen til det ene land forrang frem for tilknytningen det andet land., jf. afsnit 4.

---

<sup>19</sup> OECDs modeloverenskomst med kommentarer 2017 - Karnov

Forrangskriteriet skal være af sådan en beskaffenhed, at der ikke er tvivl om, at personen kun opfylder dette i et af landene. Tilknytningen skal afspejle, at det opleves naturligt, at beskatningsretten tilfalder netop dette land., jf. 10 i kommentarerne hertil.

#### **4.1.1 Fast bolig til rådighed**

Artikel 4, stk. 2 starter med at give forrang til det land, hvor en person har en fast bolig til rådighed, jf. pkt. 11. Dette kan løse konflikten, når en person har en fast bolig i det ene land og kun har gjort ophold af en vis længde i det andet land.

OECDs kommentarer definerer en fast bolig således, jf. (pkt. 12-13):

”En bolig skal være af vedvarende karakter, dvs. den fysiske person skal have etableret og bibeholdt den til stadig brug, i modsætning til at opholde sig et bestemt sted under sådanne vilkår, at det er åbenbart, at opholdet er tilsigtet at være kort.

En enhver form for bolig kan tages i betragtning (Hus eller lejlighed som tilhører eller er lejet af personen herunder lejet møbleret værelse). Det er boligens varige karakter, der er væsentligt. Dette betyder, at personen skal have arrangeret det sådan, at boligen er til personens rådighed kontinuerligt til enhver tid, og ikke lejlighedsvis med henblik på et ophold, som efter årsagen til det i sagens natur er af kort varighed. (ferierejse, forretningsrejse, uddannelsesrejse, deltagelse i kursus på en skole osv.) Et hus kan ikke anses for være til rådighed for en person, når huset er udlejet, således, at personen ikke har mulighed for at bebo huset. ”

Modeloverenskomstens boligbegreb afviger i forhold til de danske regler, hvor en bolig efter kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. stadig fortsat står til rådighed medmindre boligen er opsagt eller udlejet ud i mindst i 3 år.<sup>20</sup>

Et sommerhus uden tilladelse til helårsbeboelse anses som udgangspunkt ikke for en fast bolig, jf. danske regler. Der er dog en undtagelse herfor jf. side 6 i opgaven.

Ifølge modellen kan en enhver form for bolig altså tages i betragtning. Det er kun boligens varige karakter, der er afgørende for fast bolig. Der er defineret nogen om længden af sådant et ophold.

Har en person fast bolig i begge lande opstår der en konflikt. Det er herefter nødvendigt at se på i hvilket land, hvor personen har de stærkeste personlige og økonomiske interesser for løse konflikten jf. litra a.

---

<sup>20</sup> Den juridiske vejledning C.F.8.2.2.4.1.2 Skattemæssigt hjemsted for fysiske personer med dobbeltdomicil – Modeloverenskomstens boligbegreb

#### 4.1.2 Centrum for livsinteresser

I denne vurdering indgår personens familie, sociale forhold, beskæftigelse, politiske, kulturelle og andre aktiviteter, forretningssted, det sted, hvorfra personen administrerer sine aktive osv, jf. pkt. 15.

OECDs kommentarer skriver følgende herom:

”Omstændighederne skal bedømmes som et hele. Det er imidlertid åbenbart, at personens egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed. Såfremt en person, som har en bolig et land, etablerer bolig i et andet land og bibeholder den første bolig, kan det faktum, at personen bibeholder den første bolig i de omgivelser, hvor personen altid har boet, hvor personen har arbejdet, og hvor personen har sin familie og ejendele sammen med andre elementer bidrage til at vise, at personen har bevaret centrum for sine livsinteresser i det første land.”, jf. pkt. 15.

Kan det heller ikke afgøres efter, i hvilket land en person har de stærkeste personlige og økonomiske interesser, må der ses på i hvilket land personen sædvanligvis har ophold, jf. litra b.

#### 4.1.3 Sædvanligt ophold

I OECDs kommentarer fremgår følgende om ”sædvanligt ophold”, jf. pkt. 19:

”Ved “sædvanligt ophold” skal forstås – et begreb, som henviser til hyppigheden, varigheden og regelmæssigheden af ophold, som udgør en del af en persons fastlagte livsvaner og dermed ikke blot er forbigående. Som det fremgår af litra c), er det muligt for en person at have sædvanligt ophold i begge stater, hvilket ville være tilfældet, hvis personen sædvanligvis eller normalt har opholdt sig i de respektive stater i den pågældende periode, uanset at vedkommende har tilbragt flere dage i den ene stat end i den anden. Som eksempel antages det, at en fysisk person ejer et hus i både stat A og stat B over en femårig periode, men at omstændighederne ikke gør det muligt at fastslå, i hvilken stat personen har centrum for sine livsinteresser. Personen arbejder i stat A, hvor vedkommende sædvanligvis opholder sig, men rejser tilbage til stat B to dage om måneden og én gang om året på tre ugers ferie. I dette tilfælde har personen sædvanligt ophold i stat A, men ikke i stat B. Det antages imidlertid, at personen i løbet af samme femårige periode arbejder i stat A i korte perioder på to uger 15 gange om året, men resten af tiden opholder sig i stat B (det antages også, at omstændighederne ikke gør det muligt at fastslå, i hvilken stat personen har centrum for sine livsinteresser). I dette tilfælde har personen sædvanligt ophold i både stat A og stat B.”

Der er heller ikke her nogen oplysninger om opholdet længde. Sædvanligt ophold skal tage blot udgangspunkt en persons faste livsvaner (opholdsmønster), der ikke blot er forbigående.

Kan det således ikke afgøres i hvilket af landene en person sædvanligvis har opholdt sig, skal konflikten afgøres ud fra hvilket land, hvor personen er statsborger, jf. litra c.

Er personen statsborger i begge lande eller ingen af landene, skal de kompetente myndigheder i de pågældende lande afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale, jf. litra d.

Når domicillandet er fastlagt, kan domicillandet kan beskatte globalindkomsten, såfremt der er intern hjemmel hertil. Det andet land vil være kildeland, hvilket vil sige at dette land kun kan beskatte indkomster fra kilder i dette land dog forudsat beskatningsret, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

## **5.0 Vurdering de seneste års skattemæssige praksis vedrørende skattemæssigt hjemsted**

Skatterådet har i sin årsberetning for 2018 fra maj 2019 berørt problemstillingen om skattepligten og skattemæssigt hjemsted, hvor skatterådet gennemgik 8 sager, som skatterådet havde truffet afgørelse i. Afgørelserne skulle bidrage til praksis, herunder stillingtagen til det skattemæssige hjemsted i situationer, hvor de personlige interesser og de økonomiske interesser ikke er i det samme land.<sup>21</sup>

Skatterådet har siden offentliggørelsen af årsberetningen for 2018 offentliggjort yderligere 10-12 afgørelser på området. Herudover har Landsskatteretten i 2019 truffet en afgørelse vedr. området.

I det følgende vil der blive vurderet de seneste sager om skattepligt og skattemæssigt hjemsted, hvor udlændinge er kommet til Danmark for at arbejde i forhold til de interne danske regler om skattepligten og artikel 4, stk. 2 i OECDs modeloverenskomst herunder kommentarerne hertil i forhold til skattemæssigt hjemsted.

Det drejer sig følgende sager:

- SKM2020.246.SR (Litra C: Statsborgerskab i Norge)
- SKM2020.247.SR (Litra C: Statsborgerskab i Storbritannien)
- SKM2019.454.SR (Litra C: Statsborgerskab i Holland)
- SKM2019.206.SR (Litra A: Centrum for livsinteresser)

---

<sup>21</sup> Skatterådets årsberetning 2018 – Forskellige afgørelser om skattepligt side 16 -29

- SKM2019.619 SR (Litra A: Centrum for livsinteresser)
- SKM2019.420.SR (litra A: Centrum for livsinteresser)
- Skm2020.268.SR (litra A: Centrum for livsinteresser)
- SKM2019.603.LSR (Litra B: sædvanligt ophold)

### **5.1 Afgørelser afgjort ud fra litra C ”statsborgerskab” i henhold til Artikel 4. stk. 2**

I de første tre afgørelser er sagerne blevet afgjort ud fra Litra C om ”statsborgerskab” i henhold til Artikel 4, stk. 2.

Sagerne faktiske forhold var:

- Personerne var udenlandske statsborger
- Personerne havde fået faste stillinger/job i Danmark.
- Personerne havde taget/ville tage fast bopæl i Danmark (Lejlighed på 30 m<sup>2</sup>, Lejlighed (ingen oplysninger om størrelse) og lejlighed (ingen oplysninger om størrelse)).
- Personerne havde altid boet i deres hjemland med undtagelse af korte udlandsophold (Uddannelse/arbejde)
- Personerne har fast bolig i hjemlandet, hvor ægtefælle eller børn opholder sig.
- Personernes private, sociale liv og familie er i deres hjemlande. De har ingen relationer knyttet til Danmark.
- Personerne er her kun for arbejde.
- Personerne har ikke væsentlige løbende indtægter fra hjemlandet ud over personerne ejer bolig, sommerhus, bil, aktier og pensionsordninger.
- Personernes indtægter kommer hovedsagelig fra deres arbejdsgiver Danmark i form af jobbet her.

Der er ingen tvivl om, at den fulde skattepligt til Danmark var indtrådt, da personerne havde lejet/ville leje lejligheder i Danmark. Personerne havde rådighed over en helårsbolig, som er en nødvendig og tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl. Opholdskriteriet er ligeledes opfyldt, da personerne er i Danmark for at arbejde i fast stillinger.

Efter Modeloverenskomsten er det boligens varige karakter, der er væsentligt. Dette betyder, at personen skal have arrangeret det sådan, at boligen er til personens rådighed kontinuerligt til enhver tid, og ikke lejlighedsvis med henblik på et ophold, som efter årsagen til det i sagens natur er af kort varighed. (ferierejse, forretningsrejse, uddannelsesrejse, deltagelse i kursus på en skole osv.) Personerne har jo netop lejet lejlighederne som følge af, at personerne er kommet til Danmark for

at arbejde i faste stillinger, da det på grund af afstanden ikke er muligt at køre mellem hjemmet i udlandet og arbejdspladsen i Danmark. Lejlighederne var derfor ikke anskaffet til ophold af kort varighed.

Personerne har som følge heraf fast bolig i begge lande.

Der skulle herefter ses på, hvor en person har de stærkeste personlige og økonomiske interesser for løse konflikten jf. litra a: "Centrum for livsinteresser".

I sagerne var rådgiverne ikke i tvivl om, at "centrum for livsinteresser" lå i hjemlandet, jf. OECDs kommentarer pkt. 15.

I OECDs kommentarer pkt. 15 står følgende herom:

"Omstændighederne skal bedømmes som et hele. Det er imidlertid åbenbart, at personens egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed. Såfremt en person, som har en bolig et land, etablerer bolig i et andet land og bibeholder den første bolig, kan det faktum, at personen bibeholder den første bolig i de omgivelser, hvor personen altid har boet, hvor personen har arbejdet, og hvor personen har sin familie og ejendele sammen med andre elementer bidrage til at vise, at personen har bevaret centrum for sine livsinteresser i det første land."

I SKM2020.246.SR og SKM2019.454.SR fremkom personernes rådgiver med følgende bemærkninger til pkt. 15 i OECDs kommentarer.

På grund af tidligere afgørelser fra Skatterådet om skattemæssigt hjemsted, var det en af rådgivernes opfattelse (SKM.2020.246.SR), at

"Skatterådets tilgang til bedømmelsen under artikel 4 af den "samlede vurdering" som OECD-Modellen anviser, med et kunstgreb var blevet isoleret til i stedet at være to stk. hver for sig isolerede "samlede vurderinger"; én samlet vurdering af personlige interesser og én samlet vurdering af økonomiske interesser.

Skatterådet opnåede herved det resultat, at man i en situation, hvor langt den overvejende samlede andel af personlige og økonomiske interesser peger mod hjemlandet og hvor kun arbejdet peger mod arbejdslandet - kan fremtvinge en uafgjort situation, hvorved afgørelsen herefter afhænger af sædvanligt ophold m.v.

Kommentaren i pkt. 15 forhindrer efter rådgivers opfattelse en sådan fremgangsmåde.

I en situation, hvor alle personlige interesser befinder sig i hjemlandet, og hvor stort set alle økonomiske interesser - på nær ansættelsen - befinder sig i hjemlandet, teknisk set ender med uafgjort, virker logisk set forkert og er ikke i overensstemmelse med OECD-Modellen og kommentarerne hertil."



Efter Rådgivers opfattelse bør den "samlede vurdering" som OECD-Modellen anviser ske som et hele, dvs. med samlet inddragelse af alle vitale personlige og økonomiske interesser i en og samme vurdering.

F.eks. hvis Hjemlandet vinder de personlige interesser 95% - 5%, og Danmark vinder den økonomiske interesse 55% - 45%, så vil en "samlet vurdering" jo pege på hjemlandet som det sted, hvor personen samlet set har midtpunkt for sine livsinteresser.

Hvis man i spørgers situation foretager en reel samlet vurdering - i overensstemmelse med kommentaren i art. 15 - er det tydeligt, at den samlede vægt af spørgers personlige og økonomiske interesser i hjemlandet vejer tungere end den samlede vægt af hendes personlige og økonomiske interesser i Danmark, hvorfor hendes "centrum for livsinteresser" bør være hjemlandet."

En anden rådgiver i SKM2019.454.SR henviste til Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 6 udg. udgave, side 81f, hvor følgende er anført (rådgiverens fremhævning):

"Udtalelsen i OECD's kommentarer er i teorien blevet taget som udtryk for, at de personlige forbindelser skal tillægges større vægt end de økonomiske forbindelser. En sådan fortolkning synes imidlertid ikke at fremgå klart af hverken bestemmelsens ordlyd eller af de nævnte kommentarer. I konkrete sager vil det ofte være vanskeligt at foretage nogen skarp sondring mellem på den ene side de personlige og på den anden side de økonomiske forbindelser, idet personen – da han har dobbeltdomicil – ofte vil have personlige og/eller erhvervsmæssige forbindelser knyttet til begge stater. Synspunktet om, at de personlige forbindelser i tvivlstilfælde skal tillægges større betydning end de økonomiske, forekommer imidlertid velbegrundet ud fra, hvad der sædvanligvis har størst betydning for fysiske personer."

Som det fremgår af den ovennævnte passage, er der i den juridiske litteratur tillige opbakning til det synspunkt, at de personlige forbindelser overordnet overfor de økonomiske forbindelser har en tungere vægt, når der måtte være tvivlstilfælde med personlige forbindelser i det ene land og økonomiske forbindelser i det andet.

Rådgiveren i SKM2019.454 henviste endvidere til den omvendte situation i SKM2007.353.SR, hvor de personlige forbindelser i form af ægtefælle og børn blev tillagt større vægt end de indtægtsgivende aktiviteter i Belgien – i en situation, hvor en persons tilknytning til Belgien også kun knyttede sig til arbejde fra mandag til torsdag, i hvilken sammenhæng personen overnattede i en bolig i Belgien.



Skatterådet fandt i denne sag, at personens ”centrum for livsinteresser” var i Danmark, da personens eneste tilknytning til Belgien var, at han udfører arbejde for X i Belgien.

Han bliver aflønnet gennem X i Danmark og har bevaret sin pensionsordning her i landet. Han har ikke tidligere boet i Belgien, og der er således ikke tale om, at han opretholder bolig i den anden stat på grund af tilknytning til denne stat. Der var i sagen ingen oplysninger om arbejdets varighed.

Der blev endvidere henvist til SKM2019.420, hvor Skatterådet i praksis anerkender, at det forhold, at en person har boet hele sit liv og fortsat bevarer tilknytningen til hjemlandet, kan skabe en formodning for, at personen har bevaret centrum for livsinteresser i hjemlandet.

Det er derfor rådgivernes opfattelse, at personernes situation kan ses som en standardsituation, som er forudset og reguleret i OECD-modellen, jf. pkt. 15. til kommentarerne til Artikel 4, stk. 2 i OECD-Modellen.

Skatterådet kom med følgende vurdering til ”Centrum for livsintersser”:

- Skatterådet når i afgørelserne frem til, at de personlige interesser ligger i hjemlandet og de økonomiske interesser ligger i Danmark, da personernes indtægter kommer fra Danmark. Personerne har ikke væsentlige indtægter fra hjemlandet, herunder væsentlige indtægtsgivende investeringer, som personerne kan live af her og nu. Det forhold, at personerne ejer bolig, båd, bil og sommerhus og pensionsordninger i hjemlandet, og evt. lidt aktier, ændrer ikke herpå, da disse aktiver ikke generer løbende erhvervsmæssige indtægter.
- Det er på baggrund heraf Skatterådets opfattelse, at vurderingen af personernes ”centrum for livsinteresser” er udtryk for en samlet konkret vurdering, hvori de personlige som de økonomiske interesser indgår som delelementer, jf. formuleringen ”samlet set”
- Det forhold, at en person bibeholder sin bolig i det land, hvor en person altid har boet, hvor personen har arbejdet, og hvor hun har sin familie, finder Skatterådet ikke, at man allerede dermed kan konkludere, at en person derved har ”centrum for livsintersser” i hjemlandet. Det fremgår af pkt. 15 i OECDs kommentarer, at når disse betingelser er opfyldt, kan denne omstændighed, sammen med andre elementer, skabe en formodning for, at en person har bevaret ”centrum for livsinteresser” i hjemlandet. Der står ikke, at når de nævnte betingelser er opfyldt, vil personen altid have bevaret ”centrum for livsinteresser” i sit oprindelsesland. Dette forhold er er således ikke

udslagsgivende, men blot et af flere forhold, der skal lægges vægt på, når ”centrum for livsinteresser” skal vurderes.

- Det er endvidere Skatterådets vurdering, at i SKM2019.420.SR havde personen omfattende investeringer i sit hjemland. Personen havde derved væsentlige økonomiske interesser i begge lande. Personen ville endvidere kun have 70-80 arbejdsdage i Danmark, årligt, og at ansættelsesforholdet var i Danmark i en kortere årrække.
- Med hensyn til SKM2007.353.SR var det skatterådets opfattelse, at sagerne ikke var sammenlignelig uden at begrunde dette særligt meget. Personen flytter i sagen sammen med sin familie til USA i 2000 som følge af et arbejdsophold. Den fulde skattepligt ophører på den baggrund til Danmark. Familien flytter i 2006 tilbage til det fælles udgangspunkt i Danmark. På samme tidspunkt flytter personen til Belgien, hvor skal arbejde fra mandag til fredag. Såfremt personen udfører arbejde under sine ophold i Danmark, vil den fulde skattepligt indtræde første gang, personen arbejder her. Personen ønsker nu at arbejde en dag i ugen i Danmark. Personen vil herefter arbejde fra mandag til torsdag i Belgien. Den fulde skattepligt indtræder som følge heraf til Danmark. Personen spørger herefter til, hvor personen vil være skattemæssigt hjemmehørende. Ud fra de foreliggende oplysninger fandt Skatterådet, at personens ”centrum for livsinteresser” var i Danmark, da personens eneste tilknytning til Belgien var, at personen udførte arbejde for X i Belgien. Personen bliver aflønnet gennem X i Danmark og har bevaret sin pensionsordning her i Danmark. Personen havde ikke tidligere boet i Belgien, og der er således ikke tale om, at han opretholder bolig i Belgien på grund af tilknytning til Belgien.

På baggrund af SKM2007.353SR kan det være svært at forstå, hvorfor de ovenstående sager ikke er afgjort ud fra samme præmis. Der er blot tale om den omvendte situation, hvor en danskers eneste tilknytning til Belgien var, at personen udførte arbejde i Belgien. Personen havde ikke tidligere boet i Belgien, og der er således ikke tale om, at personen opretholder bolig i Belgien på grund af tilknytning til Belgien, hvilket også var tilfældet i ovenstående sager, men kun af arbejdsmæssige årsager. Der var ingen oplysninger om ansættelsesforholdet f.eks. om der var tale om fast stilling eller tidsafgrænset stilling. Dette kan måske have haft en indflydelse på sagens afgørelse.

Sagerne er imidlertid ikke blevet påklaget videre med henblik på afklaring af, hvor ”centrum for livsinteresser” ligger i forhold OECDs kommentarer herom. Der er heller offentliggjort afgørelser fra de kompetente myndigheder i de pågældende

kontraherende stater vedr. spørgsmålet om ”centrum for livsinteresser”. I Litteraturen er der heller særlig meget herom.

Niels Winther Sørensen skriver i Skatteretten 3, 6. udg. følgende om ”centrum for livsinteresser”:

”Udtalelsen i OECD’s kommentarer er i teorien blevet taget som udtryk for, at de personlige forbindelser skal tillægges større vægt end de økonomiske forbindelser. En sådan fortolkning synes imidlertid ikke at fremgå klart af hverken bestemmelsens ordlyd eller af de nævnte kommentarer.”

Landsskatteretten har i SKM2019.603.LSR taget stilling til en lignende situation. Sagen drejede sig om en polak, der blot kom til Danmark for at arbejde. I Polen havde han sin ægtefælle og børn. Landsskatteretten kunne således ikke afgøre, i hvilken af landene han havde ”centrum for livsinteresser”, selv om han havde bibeholdt sin bolig i Polen, hvor han altid havde boet, hvor han havde arbejdet og hvor han havde sin familie og ejendele. Sagen skulle som følge heraf afgøres ud fra, hvor han sædvanligvis havde ophold. (Sagen uddybes senere i afsnit 5.3).

I de 3 sager kunne det altså ikke afgøres, i hvilket land personen havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser. Der måtte derfor efterfølgende ses på, i hvilket land personen sædvanligvis har ophold, jf. litra b.

I sagerne opholdt personerne sig meget ligeligt i Danmark og hjemlandet. I SKM.2020.246 var dagene i Danmark estimeret til ca. 245 dage og i Norge til 215 dage. Brudte døgn var medregnet både i Danmark og Norge, derfor mere end 365 dage, som der er på et år. I SKM2019.454.SR var dagene opgjort til mellem 147 – 180 dage i Danmark, i Holland 130 – 150 dage og tredjelande mellem 60 – 85 dage. Den sidste afgørelse SKM.2020.247.SR havde personen indsendt et skema over personens rejsemønster for perioden 4. november til 26. februar 2020. Af skemaet fremgik at personen opholdt sig 52 dage i Danmark, 41 dage i UK og 21 dage i andre lande, i alt 114 dage.

Længden af den periode, der skal vurderes, for at fastslå, hvor en person opholder sig, er ikke angivet i reglen, jf. Litra b. Vurderingen må dække en tilstrækkelig lang periode til, at det er muligt at bedømme opholdenes frekvens, varighed og regelmæssighed som del af personens livsvaner, dvs. ophold der ikke blot er forbigående. Det er vigtigt at tage udgangspunkt i en periode, hvor der ikke har været væsentlige ændringer i vedkommendes personlige forhold som åbenlyst har indflydelse på vurderingen (såsom separation eller skilsmisse) jf. pkt. 19 i kommentarerne til OECDs modeloverenskomst til artikel 4, stk. 2.

Det kan være 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., jf. SKM2007.135 ØLR.

I punkt 19 i kommentaren til OECD- modeloverenskomsten § 4 stk. 2 fremgår følgende eksempler til forståelsen af “sædvanligt ophold”:

”Som eksempel antages det, at en fysisk person ejer et hus i både stat A og stat B over en femårig periode, men at omstændighederne ikke gør det muligt at fastslå, i hvilken stat personen har centrum for sine livsinteresser. Personen arbejder i stat A, hvor vedkommende sædvanligvis opholder sig, men rejser tilbage til stat B to dage om måneden og én gang om året på tre ugers ferie. I dette tilfælde har personen sædvanligt ophold i stat A, men ikke i stat B. Det antages imidlertid, at personen i løbet af samme femårige periode arbejder i stat A i korte perioder på to uger 15 gange om året, men resten af tiden opholder sig i stat B (det antages også, at omstændighederne ikke gør det muligt at fastslå, i hvilken stat personen har centrum for sine livsinteresser). I dette tilfælde har personen sædvanligt ophold i både stat A og stat B.”

Skatterådet nåede på baggrund af de foreliggende oplysninger i afgørelserne frem til, at spørgsmålet om “sædvanligt ophold” ikke med sikkerhed kunne fastslås, som følge af, at fordelingen mellem landene var relativt jævnbyrdig. Differencen ville ikke være mere end 30 dage på årsbasis.

Dette stemmer jo godt i overensstemmelse med eksemplet, jf. OECDs kommentar ovenfor, hvor en person i løbet af samme femårige periode arbejder i stat A i korte perioder på to uger 15 gange om året, men resten af tiden opholder sig i stat B. I dette tilfælde har personen sædvanligt ophold i både stat A og stat B.

Afgørelserne blev herefter afgjort ud fra litra C: Statsborgerskab.

## **5.2 Afgørelser afgjort ud fra litra a ”Centrum for livsinteresser” i henhold til Artikel 4. stk. 2**

De næste 4 afgørelser er alle afgjort ud fra Litra a: Centrum for livsinteresser, jf. OECDs modeloverenskomst artikel 4, stk. 2. Der er dog tale om vidt forskellige begrundelserne for afgørelserne.

I SKM2019.619.SR Indtrådte den fulde skattepligt til Danmark som følge af, at personen ville opholde sig mere end 180 dage inden for en 12 måneders periode.

Om personen kan oplyses:

- Personen var indisk statsborger
- Personen er født og opvokset i Indien, hvor hun fortsat er bosat
- I Indien har personen en lejet lejlighed på 350 m<sup>2</sup>
- Personen arbejder i Indien, hvor hun driver en praksis
- Personen har indgået ægteskab med en dansk statsborger, som er bosat i Danmark.
- Personen vil fortsat arbejde i Indien og drive sin praksis der.
- Personen agter ikke at drive virksomhed i Danmark eller at arbejde her i landet
- Personens indtægt består af overskud af virksomhed og anden indkomst i 2019 på henholdsvis 183.541 kr. og 98.245 kr.
- Personen opholder sig i Danmark kun på grund af ægtefællen. Ægteparret har ingen børn.
- Ægtefællen driver en mindre virksomhed, der delvis udøves i Indien
- Personens øvrige familie er bosat i Indien.
- Personen vil kun være i Danmark i kortere perioder – men sammenlagt mere end 181 dage. Resten af tiden ville personen være sammen med sin ægtefælle i Indien.

Skatterådet skulle på baggrund heraf tage stilling til hendes ”centrum for livsinteresser” jf. litra a i OECDs modeloverenskomst artikel 4, stk. 2.

Skatterådet fandt, at personens personlige interesser lå i Indien som følge af, at personen er født og opvokset i Indien, at personen fortsat er bosat der, at familien ligeledes er bosat i Indien, og at personen og ægtefællen agtede at være bosat både i Indien og i Danmark.

Med hensyn til de økonomiske interesser har personen ingen økonomiske interesser i Danmark. Personens indtægter består af overskud af praksis i Indien samt anden indkomst fra indkomst fra Indien.

Skatterådet bekræftende derfor, at personen ville være skattemæssigt hjemmehørende i Indien. På baggrund af de foreliggende oplysninger i sagen må det siges at være en korrekt afgørelse, at sagen blev afgjort ud fra litra a: ”centrum for livsinteresser”

I SKM2019.420 var forholdene følgende:

- Personen er polsk statsborger og bor i Polen sammen med sin ægtefælle der.
- Personen har aldrig boet i Danmark tidligere.
- Personen har ingen familie, slægtinge eller bekendte i Danmark.
- Personens familie bor i Polen.

- Personen er nu blevet ansat af et dansk selskab.
- Personen får i forbindelse med jobbet stillet en bolig i Danmark til rådighed af sin arbejdsgiver.
- Den årlige bruttoløn er x-antal mio. plus pension og diverse ”allowances”.
- Det er endvidere oplyst, at personen kun forventede, at ville arbejde for det danske selskab i en kortere årrække.
- Personen vil have mange rejsedage uden for Danmark, hvor han skal være til stede hos det danske selskabs mange datterselskaber.
- Arbejds mønstret vil være 70-80 arbejdsdage i Danmark, 10-15 arbejdsdage i Polen og 130-145 dage i andre lande, i alt 225 arbejdsdage pr. år.
- Personen vil opholde sig i Polen i mindst 140 dage årligt (inklusive brudte dage).
- Personen ejer en fast ejendom i Polen med sin ægtefælle – en bolig som for nyligt har gennemgået et større renovering, så den står klar til, at skal pensioneres.
- Personen har en pensionsordning i Polen, og væsentlige polske investeringer samt polske bankkonti. Værdien af investeringerne er xx EUR og afkastet følger markedsvilkårene.

På baggrund af, at personen får stillet bolig til rådighed af sin arbejdsgiver under opholdet i Danmark, at opholdet vil vare i mere end 6 måneder og at personen var i Danmark med for at udføre arbejde her, fandt Skatterådet, at der ville indtræde fuld skattepligt efter kildeskatteloven § 1, jf. § 7.

Spørgsmålet om skattemæssigt hjemsted skulle derfor afgøres efter Artikel 4. stk. 2 i OECDs modeloverenskomst, hvor første regel er ”centrum for livsinteresser”, jf. litra a.

Helt som forventet fandt Skatterådet i sagen, at de personlige interesser var i Polen, som følge af, at personen havde boet det meste af sit liv der og var statsborger i Polen. Med hensyn til de økonomiske interesser nåede Skatterådet frem til, at personen havde betydelige økonomiske interesser i begge lande.

Skatterådet begrundede dette, at personen havde væsentligt investeringer i Polen på XX EUR og afkastet fulgte markedsvilkårene. Opholdet i Danmark var midlertidigt, da personen kun ville arbejde i en kortere årrække. Personen ville endvidere kun have 70 – 80 arbejdsdage i Danmark årligt. Personen ville have de fleste af sin arbejdsdag i udlandet (dog kun 10 -15 dage i Polen).

Skatterådet fandt herefter, at sagen kunne afgøre ud fra ”centrum for livsinteresser”, jf. litra a.

Der mangler i afgørelsen lidt oplysninger om, hvad der forstås ved en ”kortere årrække” samt størrelsen på investeringerne i Polen ud over XX EUR til forståelsen af Skatterådets begrundelse. Er det 2 år, 4 år eller 6 år vi snakker om vedr. en ”kortere årrække”? Der mangler samtidig mere konkrete oplysninger om størrelsen og afkastet på investeringerne. Det eneste, der oplyses, er, at værdien af investeringerne i Polen er XX EUR og afkastet følger markedsvilkårene. Det fremgår jo af sagen, at den årlige bruttoløn er x-antal mio. plus pension og diverse ”allowances”. Det kunne derfor have været dejligt med nogle mere konkrete tal omkring lønnen contra investeringerne og afkastet heraf, eller er det væsentlige i sagen i forhold de 3 sager som blev afgjort ud ”statsborgerskab”, at personen kun ville arbejde 70 – 80 dage i Danmark i en kortere årrække.

I SKM2019.206SR, som også er afgjort ud fra ”centrum for livsinteresse” var forholdene således:

- Personen er dansk og svensk statsborger, men har boet hele sit liv i Sverige.
- Moren var svensk statsborger og faren var dansk statsborger.
- Person erhvervede i 2016 dansk statsborgerskab og har således haft dobbelt statsborgerskab siden.
- Moren og faren er begravet i Sverige
- Personen er svensk gift og har to døtre.
- Ægtefællen og den ældste datter bor og arbejder i Sverige
- Den yngste datter bor i København, hvor hun læser på universitetet.
- Personens familie og vennekreds befinder sig i Sverige.
- Personen har arbejdet i Danmark siden 2004.
- Personen havde indtil for nylig pendlet til sit arbejde 3 dage om ugen og arbejdet hjemmefra 2 dag om ugen. I 2018 flyttede personens arbejdsplads nord for København. Turen blev som følge heraf for langt til, at personen ønskede at pendle.
- Personen erhvervede sig derfor en lejlighed i Danmark på 55 m<sup>2</sup> i sameje med sin ægtefælle.
- Personen ejede her ud over i sameje med sin ægtefælle 50% af et sommerhus samt deres bolig på 155 m<sup>2</sup> i Sverige.
- Boliglån er optaget i svenske banker incl. lånet til lejligheden i Danmark
- Personen har kun en lønkonto i Danmark.

- Personen ville opholde sig i Danmark i 3 dage i 45 uger, i alt 135 dage om året.

Der er i denne sag heller ikke tvivl om, at personen er fuld skattepligt til Danmark ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 1 og § 7, stk. 1, som følge af at personen havde anskaffet sig fast bolig og anvendte boligen i forbindelse med regelmæssigt arbejde i Danmark.

Spørgsmålet om domicilland skulle derfor først afgøres ud fra, hvor personen har "centrum for livsinteresser, jf. litra a i artikel 4, stk. 2 i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Sverige.

Da personen fortsat ville arbejde i Danmark med samme fordeling mellem arbejde i Danmark og Sverige, som før han anskaffede sig en bolig i Danmark og personen havde fast bolig i Sverige med sin familie, hvor han havde boet hele sit liv og hvor omgangskredsen var, fandt Skatterådet, at personens "centrum for livsinteresser" var i Sverige.

I den sidste af sagerne som er afgjort ud "Centrum for livsinteresser" var forholdene følgende i SKM2020.268.SR:

- Personen flyttede fra USA til Sverige i 1988, og har været gift med sin svenske ægtefælle siden 1989.
- Personen har to børn sammen sin ægtefælle, som er flyttet hjemme fra.
- Personen blev svensk statsborger i slutningen af 1990'erne, og har derudover fortsat amerikansk statsborgerskab.
- Familien har siden 1998 boet i det samme hjem.
- Personens ægtefælle ejer et sommerhus på en svensk ø - sommerhuset har været i ægtefællens familie siden 1980.
- Personens familie og vennekreds befinder sig i Sverige.
- Personen og hans ægtefælle er begge medlem af lokal sportsforening og andre lokale foreninger.
- Personens aktiviteter i Danmark kan alene beskrives som arbejdsrelaterede.
- Personen er blevet ansat som konsulent i Danmark fra den 1. november 2019 på en midlertidig ansættelseskontrakt, der løber frem til og med 30. oktober 2020. Det fremgår af kontrakten, at der er tale om et vikariat.
- Personen har i forbindelse med jobbet lejet et værelse i en lejlighed, begyndende fra 1. januar 2020 Det lejede værelse (soveværelse) er på 25 m<sup>2</sup>, og der er adgang til lejlighedens bad, køkken, spisestue og stue. Lejemålet kan opsiges med et varsel på 60 dage fra såvel lejers som udlejers side. Det lejede



værelse er udelukkende til brug for overnatning i forbindelse med arbejde i Danmark.

- Personen har ikke lønindkomst fra Sverige, men har en række aktiver i form af fuldt ejerskab af en virksomhed, der pr. 1. januar 2020 har været i bero, medens personen er ansat i Danmark - der modtages dog fortsat årligt udbytte svarende til cirka x SEK for indkomståret 2019.
- Personen ejer 50 % af ægteparrets svenske bopæl. Personen har optjent pension i et svensk privat pensionskasse på xx SEK samt svensk folkepension på x SEK pr. 31. december 2019

Igen ikke nogen tvivl om, at personen er fuld skattepligtig til Danmark ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 1 og § 7, stk. 1, som følge af at personen havde anskaffet sig fast bolig og anvendte boligen i forbindelse med regelmæssigt arbejde i Danmark.

Som I de øvrige sager fandt Skatterådet, at personen ingen personlige interesser havde i Danmark. Med hensyn til de økonomiske interesser, var det Skatterådets opfattelse, at personen ikke var ved at etablere en ny og væsentlig økonomisk forbindelse til Danmark, som følge af, at personen ansættelseskontrakt i Danmark var tidsbegrænset til perioden fra den 1. november 2019 til og med den 30. oktober 2020 og at det af kontrakten fremgår, at der er tale om et vikariat.

Ser man på de 4 afgørelser var de personlige interesser i hjemlandet, hvilket også var tilfældet i tidligere afgørelserne vedrørende ”statsborgerskab”. Men til hensyn vurderingen af til de økonomiske interesser er de alle vidt forskellige.

I sagen om den indiske statsborger, havde personen ingen indtægter i Danmark. Personen var kun blevet fuld skattepligtig til Danmark, som følge af, at personen opholdt sig mere end 180 dage i Danmark pga. sin ægtefælle i Danmark. De personlige og økonomiske interesser var i Indien. I SKM2020.268.SR havde personen taget bopæl, som følge af, at personen skulle arbejde i Danmark. På grund af, at der var tale om et midlertidigt job (et vikariat på 1 år), fandt Skatterådet ikke, at personen ikke var ved at etablere sig en ny og økonomiske forbindelse til Danmark. I SKM2019.206.SR havde personen modsat personen i SKM2020.268.SR allerede etableret en væsentlig økonomisk forbindelse til Danmark, inden den fulde skattepligt indtrådte. Personen havde haft fast arbejde i Danmark siden 2004 hos samme arbejdsgiver. Personen havde i den forbindelse pendlet til sit arbejde 3 dage om ugen og arbejdet hjemmefra 2 dag om ugen i Sverige. I 2018 flyttede personens arbejdsplads nord for København. Turen blev som følge heraf for langt til, at personen ønskede at pendle. Personen anskaffede sig derfor en fast bopæl. Som følge

af, at personen fortsat ville arbejde i Danmark med samme fordeling mellem arbejde i Danmark og Sverige, som før han anskaffede sig en bolig i Danmark og personen fortsat havde fast bolig i Sverige med sin familie, hvor han havde boet hele sit liv og hvor omgangskredsen var, fandt Skatterådet, at personens "centrum for livsinteresser" var i Sverige. I sagen om personen fra Polen fandt Skatterådet, at personen havde økonomiske interesser i både Danmark og Polen. Opholdet i Danmark var midlertidigt. Personen ville arbejde i Danmark i en kortere årrække. Personen ville kun have 70-80 arbejdsdage i Danmark og personen havde væsentlige polske investeringer. Værdien af investeringerne er xx EUR og afkastet følger markedsvilkårene.

### **5.3 Afgørelser afgjort ud fra litra b "sædvanligt ophold" i henhold til Artikel 4. stk. 2**

I den sidste afgørelse SKM2019.603.LSR, som gennemgås, adskiller sig fra de andre afgørelser ved, at sagen blev afgjort efter litra b: "sædvanligt ophold", at det skattemæssige hjemsted blev Danmark i stedet for hjemlandet, samt at der er tale om en sag fra Landsskatteretten (En højere retskilde).

Sagen drejede befordringsfradrag mellem Danmark og Polen for indkomstårene 2014, 2015 og 2016. Forholdene var følgende:

- Personen var polsk statsborger.
- Personen havde fra og den med 8. april 2011 fået en fast stilling i Danmark (indtil dette tidspunkt havde han haft en tidsbegrænset stilling).
- Personen var gift og havde 2 børn.
- Familien boede i Polen, hvor de boede i eget hus.
- Personen var som følge heraf fuld skattepligtig til Polen.
- Personen havde i forbindelse med jobbet taget fast bopæl i Danmark, hvor han havde boet siden 27. april 2010. Der var tale om en lejebolig, hvor han boede til leje med 3 andre polakker.
- Skatteankenævnet havde for indkomståret 2011 truffet afgørelse om, at personen ikke var berettiget til befordringsfradrag for 2011, da personens sædvanlige bopæl blev anset for at være i Danmark. Der blev godkendt fradrag for en enkel tur til Polen for perioden, hvor personen havde midlertidigt arbejde i Danmark.
- Der blev ved afgørelsen ikke taget stilling til, hvorvidt personen var begrænset eller havde dobbeltdomicil.

- Der var vedrørende ophold oplyst, at Personen havde haft 190 arbejdsdage om året, at personen tog til Polen minimum 2 gange om måneden i weekender, samt at personen brugte alle sine ferier i Polen.
- Der er ingen oplysninger om økonomiske interesser i Polen ud over, at personen ejer et hus i Polen.

Da personen havde haft en helårsbolig til rådighed i Danmark siden 2010 og havde en fast stilling, fandt Landsskatteretten, at personen fuld skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk., nr. 1, jf. §7, stk. 1. Boligens varige karakter efter modeloverenskomsten måtte ligeledes anses at være opfyldt.

Der forelå derfor en dobbeltdomicilsituation, da personen også havde en bolig til rådighed i Polen.

Der skulle derfor ses på, om konflikten kunne løses efter litra a: ”centrum for livsinteresser” Dette var ikke tilfældet, som følge af, at de personlige interesser lå i Polen og de økonomiske interesser i Danmark.

Afgørelsen er i overensstemmelse med de foregående afgørelser, som er afgjort efter litra c: ”statsborgerskab”, hvor man heller ikke kunne afgøre sagerne ud fra litra a: ”centrum for livsinteresser”.

Spørgsmål var herefter om skattemæssigt hjemsted kunne afklares efter litra b: ”sædvanligt ophold”.

På baggrund af, at personen havde oplyst, at personen havde haft 190 arbejdsdage i Danmark, fandt Landsskatteretten, at klageren opholdt sig mere i Danmark end i Polen. Landsskatteretten henviste i den forbindelse til følgende afgørelser:

”I SKM2007.135.ØLR blev en læge, der var bosat i Sverige, anset for fuldt skattepligtig til Danmark, da han fik arbejde og rådighed over bolig her i landet. Skatteyderen var derfor fuldt skattepligtig i både Sverige og Danmark. Skatteyderen havde både stærke økonomiske og personlige forbindelser til Sverige og Danmark. Skatteyderen oppebar størstedelen af sin indkomst i Danmark, hvor han havde en fuldtidsstilling i de 2 år, han havde sommerhus i Danmark og at klageren i hele 1997 og 1998 delte bolig med sin elskerinde i Danmark. Det antages på den baggrund at skatteyderen sædvanligvis i de 2 år havde ophold i Danmark.

I Landsskatterettens afgørelse af 15. november 2017, j. nr. 13-3788552 (som kan ses på [www.afgoerelsesdatabasen.dk](http://www.afgoerelsesdatabasen.dk)) blev en polsk statsborger, som havde bopæl i begge lande og familie m.v. i Polen, anset som værende hjemmehørende i Danmark og ikke Polen.”

Landsskatteretten fandt herefter, personen var hjemmehørende i Danmark.

Det kan ikke kun være det forhold, at personen har haft 190 arbejdsdage i Danmark, der har været afgørende for udfaldet. Det må også have spillet ind, at personen ikke er rejst hjem hver weekend. Såfremt personen havde kunnet dokumenteret, at han var rejst hjem hver weekend, havde sagen stillet sig anderledes. Så havde det ikke været nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Danmark og Polen. Sagen ville så skulle været afgjort ud fra litra C: "Statsborgerskab.

Afgørelsen stemmer også godt overens med OECDs kommentarer om "sædvanligt ophold", jf. pkt. 19, hvor der fremgår følgende eksempel:

" Personen arbejder i stat A, hvor vedkommende sædvanligvis opholder sig, men rejser tilbage til stat B to dage om måneden og én gang om året på tre ugers ferie. I dette tilfælde har personen sædvanligt ophold i stat A, men ikke i stat B." Efter det oplyste rejste personen hjem hver anden weekend samt i ferier.

Det forhold, at personen er hjemmehørende i Danmark (skattemæssigt hjemsted), har ud over, at personen ikke kan få fradrag for befordring til Polen, de konsekvenser, at Danmark bliver domicilland. Dette betyder, at Danmark beskatter efter globalprincippet, hvilket vil sige, at Danmark beskatter en person, der er fuldt skattepligtig af al indkomst, uanset hvilket land indkomsten stammer fra. Person bliver skattepligtig af sine indtægter i udlandet, at personen skal betale ejendomsværdiskat af sin ejendom i Polen, at personen skal beskattes af renteindtægter og at personen ikke kan få personfradrag for ægtefælle, jf. Afsnit 1A om grænsegængere i kildeskatteloven.

Denne sag har bevirket, at skattestyrelsen nu har udsøgt 1.000 tilsvarende sager, som nu skal genoptages med hensyn til skattemæssigt hjemsted m.v.

## **5.4 Sammenfatning**

Ser man på afgørelserne, var hensigten med opholdet i Danmark udelukkende at arbejde med undtagelse af sagen om den indiske statsborger, som var her pga. ægtefællen. Personerne havde fået arbejde i Danmark og var som følge heraf nødsaget til at leje/erhverve en bolig, da det ikke var muligt at rejse hjem hver dag på grund af afstanden. Der var tale om leje eller erhverve et værelse, bofællesskaber og mindre lejligheder, som følge af, at det var billigere at bo der end at bo på Bed&Breakfast eller hotel, mens de arbejdede i Danmark. Personerne havde altid mere eller mindre boet i hjemlandet. De havde ingen relationer til Danmark ud over deres arbejde. Familie og venner var i hjemlandet. De havde fortsat hus, Sommerhus, båd og bil mv. i hjemlandet.

Der var ikke nogen tvivl i sagerne om, at personerne er fuld skattepligt til Danmark ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 1 og § 7, stk. 1, som følge af at personen havde anskaffet sig fast bolig (helårsbolig) og anvendte boligen i forbindelse med regelmæssigt arbejde i Danmark med udtagelse af sagen om personen fra Indien som opholdt sig her på grund af ægtefællen. Boligens varige karakter efter modeloverenskomsten må der for anses for at være opfyldt.

Spørgsmålet var herefter, hvor de havde skattemæssigt hjemsted, hvilket skulle afgøres ud fra artikel 4, stk. 2 i dobbeltbeskatningsaftalerne mellem de enkelte lande, som byggede på OECDs modeloverenskomst.

Når man umiddelbart læser kommentarerne til pkt. 15 om ”centrum for livsinteresser” i OECDs modeloverenskomst vedr. artikel 4 stk. 2 kunne man få den opfattelse, at sagerne skulle være afgjort ud fra, at ”centrum for livsinteresser” var i hjemlandet. Dette var også, hvad nogle af rådgiverne i sagerne fremførte.

Skatterådet svarende på dette spørgsmål i SKM2020.246.SR med, at det forhold, at en person bibeholder sin bolig i det land, hvor en person altid har boet, hvor personen har arbejdet, og hvor hun har sin familie, finder Skatterådet ikke, at man allerede dermed kan konkludere, at en person derved har ”centrum for livsinteresser” i hjemlandet. Det fremgår af pkt. 15 i OECDs kommentarer, at når disse betingelser er opfyldt, kan denne omstændighed, sammen med andre elementer, skabe en formodning for, at en person har bevaret ”centrum for livsinteresser” i hjemlandet. Der står ikke, at når de nævnte betingelser er opfyldt, vil personen altid have bevaret ”centrum for livsinteresser” i sit oprindelsesland. Dette forhold er er således ikke udslagsgivende, men blot et af flere forhold, der skal lægges vægt på, når ”centrum for livsinteresser” skal vurderes.

Der findes i Litteraturen eller i tidligere afgørelser ikke særlig meget om, hvordan ”centrum for livsinteresser” skal forstås i forhold til OECDs kommentarer herom.

Niels Winther Sørensen skriver i Skatteretten 3, 6. udg. følgende om ”centrum for livsinteresser”:

”Udtalelsen i OECD’s kommentarer er i teorien blevet taget som udtryk for, at de personlige forbindelser skal tillægges større vægt end de økonomiske forbindelser. En sådan fortolkning synes imidlertid ikke at fremgå klart af hverken bestemmelsens ordlyd eller af de nævnte kommentarer.”

Landsskatteretten tog i SKM2019.603.LSR stilling til en lignende situation. Sagen drejede sig om en polak, der blot kom til Danmark for at arbejde. I Polen havde han sin ægtefælle og børn. Landsskatteretten kunne således ikke afgøre, i hvilken af

landene han havde ”centrum for livsinteresser”, selv om han havde bibeholdt sin bolig i Polen, hvor han altid havde boet, hvor han havde arbejdet og hvor han havde sin familie og ejendele. Sagen skulle som følge heraf afgøres ud fra, hvor han sædvanligvis havde ophold.

Kendetegnet for de 4 sager, hvor sagerne blev afgjort ud fra ”centrum for livsinteresser”, var forholdene følgende vidt forskellige:

- En person havde ingen indtægter i Danmark, kun indtægter i hjemlandet.
- To af personerne skulle kun arbejde her i Danmark i et vikariat af 1 år og den anden i en kortere årrække (hvad en kortere årrække dækker var der ingen oplysninger om)
- Personen, der skulle arbejde i Danmark i en kortere årrække, ville kun arbejde i 70 – 80 arbejdsdage i Danmark om året, og havde væsentlige polske investeringer.
- En den sidste sag havde person siden 2004 arbejdet for samme arbejdsgiver. Personen havde i den forbindelse pendlet til sit arbejde 3 dage om ugen og arbejdet hjemmefra 2 dag om ugen i Sverige. I 2018 flyttede personens arbejdsplads nord for København. Turen blev som følge heraf for langt til, at personen ønskede at pendle. Personen anskaffede sig derfor en fast bopæl. Som følge af, at personen fortsat ville arbejde i Danmark med samme fordeling mellem arbejde i Danmark og Sverige, som før han anskaffede sig en bolig i Danmark og personen fortsat havde fast bolig i Sverige med sin familie, hvor han havde boet hele sit liv og hvor omgangskredsen var, fandt Skatterådet, at personens ”centrum for livsinteresser” var i Sverige.

To af sagerne skyldtes dog, at arbejdet i Danmark var af kortere karakter.

For de øvrige sager, som ikke kunne afgøres ud fra ”centrum for livsinteresser”, var sagerne kendetegnet ved, at de var ansat i faste stillinger i DK. De havde ikke nogen indtægtsgivende investeringer i hjemlandet ud over en ejendom, som de boede i, sommerhus, båd og bil og pensionsordninger. Med andre ord ingen erhvervsmæssige indtægter de kunne live af her og nu.

Imidlertid faldt kun en af sagerne ud til skattemæssigt hjemsted til Danmark – nemlig i SKM2019.603.LSR. Personen havde arbejdet og boet i Danmark fra den 27. april 2010 frem til dags dato. På grund af det lange ophold i Danmark, havde man et godt billede af personens livsvaner/opholdsmønster i Danmark og i Polen. Personen havde 190 arbejdsdage i Danmark samtidig med at det var oplyst, at han kun tog hjem hver anden weekend og i ferier til Polen. Havde personen kunnet dokumentere, at personen tog hjem hver weekend til familien, så havde sagen stillet

sig anderledes. Der ville så ikke havde været nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Danmark og Polen. Sagen ville så skulle været afgjort ud fra litra C: ”Statsborgerskab.

Dette viser også blot, at ovennævnte sager er svære at håndtere, i det det forudsætter at forholdene er som beskrevet i afgørelserne. Ændre forholdene sig i sagerne om ”Statsborgerskab” f.eks. som i SKM2019.603.LSR, at personerne ikke tager hjem til familien næsten hver weekend, kunne sagerne være endt anderledes. Det sammen med den indiske statsborger, såfremt personen ville begynde at arbejde fra Danmark eller sagen om vikaren, såfremt han efterfølgende fik en fast stilling.

Det kræver derfor mange ressourcer at skulle følge op på alle de sager, hvor en person er dobbeltdomicileret med henblik på at vurdere om forholdene stadig er de samme, idet det er tunge sager at løfte på grund af dokumentation om opholdsmønstre.

## 6.0 Konklusion

Opgaven har taget udgangspunkt i praksis problemstilling, hvor udlændinge kommer til Danmark for at arbejde. Som det fremgik af indledningen, har skattemyndigheden i de seneste år udstedt over 60.000 nye skattekort om året til udlændinge, der er kommet til Danmark for at arbejde. Dette stiller store krav til skattemyndighederne, som på baggrund af blanket 04.063 Udenlandsk arbejdskraft - Skattekort og et dansk skattepersonnummer (CPR-nummer) til lønmodtagere mv. på kort tid skal tage stilling til skattepligten. Der er i den forbindelse udarbejdet en intern arbejdsvejledning til håndtering af Forskud udenlandsk arbejdskraft (blanket 04.063), som følge af de mange sager på området. Formålet med vejledningen er, at sagerne gerne skulle laves så ensartet som muligt.

Gældende ret på området har udover den nye bestemmelse om covid19 i kildeskattelovens § 7. stk. 1 (Der nu er indarbejdet juridisk vejledning afsnit C.F.1.2.2 Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?) ikke ændret sig væsentlig. Ændringen er væsentlig i forhold til opgaven, da formålet med forholdet jo allerede var, at personerne skulle arbejde i Danmark. Der har herudover været nogle enkelte afgørelser mht., hvornår der er statueret bopæl.

Den fulde skattepligt til Danmark indtræder derfor, såfremt en person har en bolig til rådighed i mere end 2 måneder og personen tager arbejde i Danmark. Undtagelse hertil er kildeskattelovens § 8. stk. 2 om turister og studerende.

Dette tyder, at mange af de udlændinge, der kommer for at arbejde her i Danmark, vil blive fuld skattepligtig medmindre afstanden gør, at de har mulighed for at køre fra

hjemmet i udlandet til arbejdet i Danmark hver dag, at opholdet er under 2 måneder, at personen overnatter på forskellige adresser eller at boligen er stedet for stillet til rådighed af en udenlandsk arbejdsgiver (ophold under 6 måneder).

For se hvor mange udenlandske borger der på den baggrund blev fuld skattepligtig til Danmark, bad jeg kontoret for ”Styring og Kvalitet” om en opgørelse herover for årene 2018, 2019 og 2020 (pr. 28-10-2020). Opgørelsen viste, at 62 % blev fuld skattepligtig i 2019 og i 2020 73%. Dette tal var kun 42% i 2018. Den store stigning på 20 % i 2019 undrede mig meget, hvorfor jeg undersøgte dette yderligere.

Det viste sig, at gældende ret ikke har været implementeret korrekt i vejledningen før 23. juli 2019. Det må derfor antages, at der truffet mange forkerte afgørelse vedr. skattepligten.

Det forhold, at en person bliver fuld skattepligtig til Danmark, betyder ikke altid, at Danmark kan beskatte en persons globalindkomst efter statskattelovens § 4.

Er personen også skattemæssigt hjemmehørende i et andet land på grund af bolig/bopæl, foreligger der en situation med dobbeltdomicil., hvilket kunne tænkes at være tilfældet i mange af i ovenstående sager. Der skal, som følge heraf, afgøres hvilket af landene, der er domicilland og hvilket landene der er kildeland, hvilket med de fleste lande afklares efter artikel 4, stk. 2 for fysiske lande, jf. OECDs modeloverenskomst.

Det fremgår arbejdsvejledningen, at hvis personen vurderes at kunne være dobbeltdomicileret og der er tale om ansættelse i Danmark i kortere periode sender Skattestyrelsen et domicilbrev til personen.

Er der tale om ansættelse i Danmark i længere periode sendes der ikke et domicilbrev, men et brev om globalindkomst. Dette skyldes, at personens skattemæssigt hjemsted antages at være i Danmark ved længere ophold.

Det fremgår ikke af vejledningen, hvad der forstås ved kortere og længere ansættelser. I SKM2020.268.SR blev en person imidlertid ikke anset for at etablere en ny og væsentlig økonomisk forbindelse til Danmark, som følge af, at der er tale om et vikariat på 1 år.

Det kan derfor være tilfældigt, hvem der får et brev om dobbeltdomicil, hvilket gør at sagerne ikke bliver behandlet ensartet.

Ifølge OECDs modeloverenskomst kan enhver form for bolig tages i betragtning. Det er kun boligens varige karakter, der er afgørende for fast bolig. Der er defineret nogen om længden af sådant et ophold. Da formålet med opholdet er, at personerne



skal arbejde i Danmark, anses en bolig ikke anskaffet til ophold af kort varighed uanset længden. Har personen fast bolig i begge lande, skal skattemæssigt hjemsted først afgøres ud fra "Centrum for livsinteresser".

Kildeskattelovens § 1, stk. 1. nr. indeholder heller ingen faste regler for, hvilke boligformer, der kan udgøre en bopæl.

Når man umiddelbart læser kommentarerne til pkt. 15 om "centrum for livsinteresser" i OECDs modeloverenskomst vedr. artikel 4 stk. 2 kunne man få den opfattelse, at alle sagerne skulle være afgjort ud fra, at "centrum for livsinteresser" var i hjemlandet.

Skatterådet i deres seneste afgørelser imidlertid ikke lagt vægt herpå. Dette forhold er således ikke udslagsgivende, men blot et af flere forhold, der skal lægges vægt på, når "centrum for livsinteresser" skal vurderes, jf. skatterådets bemærkning hertil.

Niels Winther Sørensen skriver i Skatteretten 3, 6. udg. følgende om "centrum for livsinteresser":

"Udtalelsen i OECD's kommentarer er i teorien blevet taget som udtryk for, at de personlige forbindelser skal tillægges større vægt end de økonomiske forbindelser. En sådan fortolkning synes imidlertid ikke at fremgå klart af hverken bestemmelsens ordlyd eller af de nævnte kommentarer".

Landsskatteretten tager heller ikke lagt vægt herpå i SKM.2019.603.LSR.

Kendetegnet for de sager, der ikke kunne afgøres ud fra "Centrum for livsinteresser" var, at de var ansat i faste stillinger i DK. De havde ikke nogen indtægtsgivende investeringer i hjemlandet ud over en ejendom, som de boede i, sommerhus, båd og bil og pensionsordninger. Med andre ord ingen erhvervsmæssige indtægter de kunne leve af her og nu.

Sagerne skulle herefter afgøres ud fra "sædvanligt ophold". I 3 af sagerne var der ikke nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Danmark og hjemlandet (max 30 dage i forskel).

Disse 3 sager blev derfor afgjort ud fra "statsborgerskab"

Kun i afgørelsen for Landsskatteretten (SKM2019.603. LSR) fandt skattemæssigt hjemsted ud til Danmark. Personen havde arbejdet og boet i Danmark fra den 27. april 2010 frem til dags dato. På grund af det lange ophold i Danmark, havde man et godt billede af personens opholdsmønster i Danmark og i Polen. Personen havde 190 arbejdsdage i Danmark samtidig med at det var oplyst, at han kun tog hjem hver anden weekend og i ferier til Polen. Havde personen kunnet dokumentere, at

personen tog hjem hver weekend til familien, så havde sagen stillet sig anderledes. Der ville så ikke have været nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Danmark og Polen. Sagen ville så skulle være afgjort ud fra litra C: ”Statsborgerskab.

Dette viser også blot, at ovennævnte sager er svære at håndtere, idet det forudsætter at forholdene er som beskrevet i afgørelserne. Ændre forholdene sig i sagerne om ”Statsborgerskab” f.eks. som i SKM2019.603.LSR, at personerne ikke tager hjem til familien næsten hver weekend, kunne sagerne være endt anderledes. Det sammen med den indiske statsborger, såfremt personen ville begynde at arbejde fra Danmark eller sagen om vikaren, såfremt han efterfølgende fik en fast stilling.

Det kræver derfor mange ressourcer at skulle følge op på alle de sager, hvor en person er dobbeltdomicileret med henblik på at vurdere om forholdene stadig er de samme, idet det er tunge sager at løfte på grund af dokumentation om opholdsmønster.

Der er endvidere tale om konkrete afgørelser, som måske ikke vil blive behandlet ensartet, da der er mange subjektive forhold, der skal tages stilling til.

## 7.0 Perspektivering

Det store antal udlændinge, der hvert år kommer til Danmark for at arbejde, stiller store krav til skattemyndighederne med hensyn vurdering af skattepligten og efterfølgende skattemæssigt hjemsted.

Efter at vejledningen er blevet rettet til, er antallet af udlændinge, der bliver fuld skattepligtig til Danmark steget til 73% i 2020 (pr. 28-10-2020). Mange af disse personer vil også være fuld skattepligtig til deres hjemland.

Skattemyndighederne vil komme til på den baggrund komme til at træffe mange sager vedr. skattemæssigt hjemsted. Ovennævnte sager viser, at der skal indhentes mange oplysninger til vurdering af sagerne. Der er tale om kompliceret sager, som forudsætter at forholdene er som beskrevet i afgørelser. Sagerne vil overtid nødvendigvis ikke være som beskrevet i afgørelserne. De faktiske forhold kan ændre sig til f.eks. at en person pludselig ikke tager hjem hver weekend, at en person får en fast stilling i stedet for en midlertidig eller at en person begynder at arbejde i Danmark. Vurderingen af skattemæssigt hjemsted kan pludselig være anderledes. Hver sag er en konkret vurdering. Det er subjektive vurderinger, der skal foretages, hvor sagerne ikke bliver behandlet ens. Det stiller storekrav til den enkelte borger, som skal have dokumentation i orden for at belyse opholdsmønstret mellem landene.

Landsskatterettens afgørelse i SKM2019.603.LSR er et eksempel herpå.

Skattestyrelsens brev under afsnittet om ”Dobbeltdomicileret” er endvidere et godt eksempel på, hvor mange oplysninger en person skal indsende til vurdering af skattemæssigt hjemsted.

Såfremt de indsendte oplysninger efterfølgende ikke stemmer overens med den faktiske virkelighed, kan dette betyde, at der skal foretages en ny vurdering af skattemæssigt hjemsted med den konsekvens, at personen skal betale yderligere i skat. Personen kan derfor aldrig være helt sikker på, at personen har betalt den korrekte skat, hvis de faktiske forhold ændrer sig.

En korrekt beskatning vil endvidere betyde, at skattemyndighederne skal bruge mange ressourcer for løbende at vurdere disse. Dette vil netop ikke være muligt med de nuværende antal årsværk på udlandsområdet, som udgjorde 259 årsværk i 2019. Der er en risiko for, at sagerne ikke vil blive behandlet skattemæssigt korrekt.

Der er derfor behov for en simplificering af regelsættet for udlændinge, der kommer til Danmark for at arbejde, hvor en person samtidig har bopæl og er fuld skattepligtig i hjemlandet. For her ved at opnå en mere enkel og ensartet beskatning af den enkelte borger.

Den tidligere regering (VLAK fremsatte i februar 2018, Bilag 134 – Forslag til lov om ændring af kildeskatteloven (Modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt) til høring. Formålet med lovforslaget var at indføre enklere og mere objektive regler for fastlæggelsen af den fuld skattepligt for fysiske personer. Lovforslaget blev i midlertidig aldrig til noget, da regeringen senere tabte valget.

Forslaget gik ud på, at der skulle indføres en mere objektiv regel, så den fulde skattepligt indtrådte, hvis følgende to kriterier begge er opfyldt:

- Personen har rådighed over en bolig i Danmark og
- at personen har opholdt sig i Danmark i mere end 90 dage inden for en periode på 12 måneder.

Forslaget har imidlertid ingen betydning i forhold til vurderingen af skattemæssigt hjemsted, da den fulde skattepligt blot vil indtræde efter 90 dage mod den nuværende praksis på 60 dage for udlændinge, der kommer til Danmark for at arbejde.

Skal et forslag hjælpe noget på området skal alle subjektive vurderinger fjernes. Dette kunne evt. ske ved at indføre en flad skat plus arbejdsmarkedsbidrag uden mulig hed for fradrag som under den særlige ”forskerordning”

Betingelser kunne være de samme som under ”forskerordningen”, at personer under ordningen ikke må have været skattepligtig til Danmark i en periode på 10 år forud

for ansættelsens begyndelse, at ansættelsesforholdet og den danske skattepligt skal starte samtidig, og at personen ikke må have direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen, eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, som ansætter personen.

Det skulle ligeledes være en betingelse, at personen kan dokumentere, at personen har bopæl og er skattepligtig i et andet. Ordningen ville så ikke være i strid med EU-retten.

Ordningen kunne så anvendes i en periode på fem år eller indtil evt. ægtefælle og børn også flyttede til Danmark.

Mange af udlændinge ville måske så ikke længere arbejde i Danmark efter de 5 år eller familien ville også flyttet til Danmark. Efter 5 år ville man have et også have et passende overblik over personens opholdsmønster i henholdsvis hjemlandet og Danmark til vurdering af efterfølgende hjemsted.

Der ville så ikke være så stor usikkerhed beskatningen, da der tale om en flad beskatning uden fradrag. De mange subjektive vurderinger omkring om skattemæssigt hjemsted og fradrag mv. ville falde bort.

Eller der kunne lægges afgørende væk på ordlyden på i pkt. 15 i OECDs kommentar, hvor der fremgår følgende:

”Omstændighederne skal bedømmes som et hele. Det er imidlertid åbenbart, at personens egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed. Såfremt en person, som har en bolig et land, etablerer sig bolig i et andet land og bibeholder den første bolig, kan det faktum, at personen bibeholder den første bolig i de omgivelser, hvor personen altid har boet, hvor personen har arbejdet, og hvor personen sin familie og ejendele sammen med andre elementer bidrage til at vise, at personen har bevaret centrum for sine livsinteresser i det første land.”

Skattemæssigt hjemsted ville så være i hjemlandet.

Med de mange udlændinge, der nu kommer til Danmark for arbejde og det forhold, at over 70% nu bliver fuld skattepligtig til Danmark, vil der komme mange sager om skattemæssigt hjemsted i fremtiden.

Dette vil udfordre udlandsområdet i Skattestyrelsen, såfremt reglerne ikke bliver mere enkelt og objektive.

## 8.0 Litteraturliste

### **Vejledninger og rapporter:**

Den Juridiske Vejledning 2020-2, C.F.1 Fuld Skattepligt

Den Juridiske Vejledning 2020-2, C.F.1.2.1 Hvornår er der bopæl i Danmark.

Den Juridiske Vejledning 2020-2, C.F.1.2.2 Hvornår skattepligten ved tilflytning.

Den Juridiske Vejledning 2020-2, C.F.1.3 6-måneders ophold i Danmark.

Den Juridiske Vejledning 2020-2, C.F.1.2.1 Hvornår er der bopæl i Danmark.

Den Juridiske Vejledning 2020-2, C.F.8.1 Indgåelse af dobbeltbeskatningsaftaler

Den Juridiske Vejledning 2020-2, C.F.8.2 OECDs modeloverenskomst

Den Juridiske Vejledning 2020-2, C.F. 8.2.2.4.1.1 Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Den Juridiske Vejledning 2020-2, C.F.9.1 Generelt om  
dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

OECDs modeloverenskomst med kommentarer 2017 - Karnov

Skatterådets årsberetning 2018 – Forskellige afgørelser om skattepligt.

### **Bøger:**

International Skatteret - i et dansk perspektiv, 2015 – 1. udgave  
Hans Reitzels forlag

Grundlæggende Skatteret 2018, 2018, 11 udgave  
Karnov Group

Lærebog om indkomstskat, 2019, 18. udgave  
Djøf Forlag

Skatteretten 3, 2013 6. udgave  
Karnov Group

### **Artikler:**

RR.11.2019.98 Modernisering af reglerne for indtræden af fuld skattepligt for fysiske personer - mens vi venter: Seneste udvikling i (dansk!) praksis vedrørende skattemæssigt hjemsted for fysiske personer - Af Per Ørtoft Jensen, PwC - 4. november 2019

RR.SM.2019.9 Kommentarer til udvalgte afgørelser - Fuld skattepligt ved tilflytning og betydningen af kendelser, som er offentliggjort uden SKM-nummer - Af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet – 2. september 2019

Bilag 134: Lovudkast - Forslag til lov om ændring af kildeskatteloven (Modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt), fra skatteministeren - 26-02-2018

RR.SM.2017.8 Kommentarer til udvalgte afgørelser - Tilflytning og fuld skattepligt: hvad ligner egentlig ferie? (SKM2017.180.LSR) - Af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet – 28. juli 2017

SPO.2013.595 Den internationale skatteret sejler stadigvæk - Af Cand. Merc. Aud. Thorbjørn Henriksen (MTL) Aktino-Skatterådgivning ApS - 10. december 2013

SR.2010.46 Skattepligt for personer - hvordan og hvornår?  
Af senior tax manager Henning Lund, Ernst & Young - 1. januar 2010

UfS2008.1555 Bopælsbegrebet "Fast bopæl" efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne - Af Thorbjørn Henriksen, cand.merc.aud., MTL, Aktino-Skatterådgivere - 1. april 2008.

### **Domme og afgørelser:**

#### **Skd:**

- skd.1972.21.139

#### **TfS:**

- TfS,1986, 313 LSR
- TfS 1988, 411 LR
- TfS 1990, 163 LSR
- TfS 1991, 308 ØLD
- TfS 1992, 198 LR
- TfS 1993, 92 VLD
- TfS 1997, 590 LSR

#### **SKM:**

- SKM2002.252.LR
- SKM2006.41.SR
- SKM2007.135.ØLR

- SKM2007.353.SR
- SKM2008.432 ØLD
- SKM2009.813.LSR
- SKM2011.368.SR
- SKM2012.311.SR
- SKM2012.732.ØLR
- SKM2013.316.DEP
- SKM2013.543.ØLR
- SKM2013.715.SKAT
- SKM2014.717.LSR
- SKM2014.745.SR
- SKM2015.61.SR
- SKM2015.329.SR
- SKM2015.347.SR
- SKM2015.685.SR
- SKM2015.756.SR
- SKM2016.610.HR
- SKM2017.121.BR
- SKM2017.180.LSR
- SKM2017.399.SKAT
- SKM2017.495.SR
- SKM2018.15.SR
- SKM2018.156.SR
- SKM2018.601.SR
- SKM2019.206.SR
- SKM2019.420.SR
- SKM2019.454.SR
- SKM2019.603.LSR
- SKM2019.619.SR
- SKM2020.246.SR
- SKM2020.247.SR
- SKM2020.268.SR
- SKM2020.298.SKTST

**Afgørelsesdatabasen:**

- Landsskatterettens afgørelse af 15. november 2017, j. nr. 13-3788552

## **Internettet:**

Styrelsen for Arbejdsmarked og Rekruttering – Jobindsats Data om Arbejdsmarkedet -  
<http://kortlink.dk/jobindsats/28uuy>



Bilag 1: Analyse af udlandsmandtallet - mandtal og provenu

## 2. Analyse af udlandsmandtallet – mandtal og provenu

### Udvikling i mandtallet\*

1. Mandtallet (personer)	2015	2016	2017	2022
Mandtall	380.000	405.500	431.500	552.500
%-vis ændring fra året før	-0,8%	6,7%	6,4%	Est. 5 %

2. Provenu (mia. kr.)	2015	2016	2017
Provenu**	32,9	35,3	43,2
%-vis ændring fra året før	6,5%	7,1%	22,4%

3. Mobilitet i mandtallet	2015	2016	2017
Nye personer på mandtallet	128.000	130.500	140.000
Beregnet afgang fra mandtallet	131.000	105.000	114.000
Ændring i mandtallet	-3.000	25.500	26.000
Indrejst og udrejst samme år	26.500	27.000	29.500

### Observationer

- Mandtallet er steget med 6% hvert år fra 2015
- Det tilhørende provenu er steget med mere end 20% i årene 2015 til 2017 og er dermed steget betydeligt mere end selve mandtallet
- Den samlede mobilitet i mandtallet er på mere end 50 %, og er steget fra 2015 til 2017

### Konklusioner

- Mandtallets totale nettotilvækst kompliceres yderligere af den store mobilitet med følgerikninger for fx registreringsopgaver som håndteres manuelt
- Med en fortsat vækst flyttes organisatorisk en stigende andel af Persons totale mandtal fra Borgere til Udland

\* Data er ekskl. virksomhedsområdet, arbejdsudløje og kulbrintebeskatning.

\*\* Provenu er et udtryk for slutskat, og det vedrører både nationale og udenlandske forhold. Provenuet henfører til det "organisatoriske provenu", som Udland har ansvar for.

Bilag 2: Opgørelse over fuld skattepligtige på grund af blanket 04.063 mv. - Intern beregning  
 – udarbejdet af Kontoret ”kvalitet og Styring”

<b>Indkomstår 2018:</b>		
<i>Forskud:</i>		
<b>Indkomstår</b>	<b>106 Skattepligtsomfang</b>	<b>Antal cpr.</b>
2018		23.810
2018	1	503
2018	2	5
2018	3	31.768
2018	6	250
2018	8	341
<b>I alt</b>		<b>56.677</b>
<b>Indkomstår 2019:</b>		
<i>Forskud:</i>		
<b>Indkomstår</b>	<b>106 Skattepligtsomfang</b>	<b>Antal cpr.</b>
2019		33.080
2019	1	416
2019	3	19.753
2019	4	1
2019	6	164
2019	8	181
<b>I alt</b>		<b>53.595</b>
<b>Indkomstår 2020:</b>		
<i>Forskud:</i>		
<b>Indkomstår</b>	<b>106 Skattepligtsomfang</b>	<b>Antal cpr.</b>
2020		27.667
2020	1	405
2020	2	1
2020	3	9.563
2020	4	1
2020	6	192
2020	8	89
<b>I alt</b>		<b>37.918</b>
<i>NB! Data for 2020 er trukket den 28/10 - 2020.</i>		

Udlandsmandtal 2019: 434.842 borgere

Gennemsnitligt antal årsværk i Udland, 2019: 259,17

Bilag 3: Uddrag af Forskud udenlandsk arbejdskraft (blanket 04.063) - Intern  
arbejdsvejledning – Vurdering af Skattepligt ud fra Blanket 04.063



**Forskud udenlandsk arbejdskraft (blanket 04.063)**

Kontaktpersoner: Anders Frank Nielsen 72387342, Helle Mulvad 72372693

Spørgsmål vedr. en borger med bopæl i Sverige: Margit Kristensen 72378932 eller Torben Østerby  
72389120

Version: 41.0

Dato: 17. juli 2020

## 2. Vurdering af skattepligt ud fra blanket 04.063

Der skal foretages en konkret individuel vurdering af skattepligt (felt 106:0/1/3/8) i hver enkelt sag. Det er vigtigt at kigge på alle punkter, der er afkrydset i specielt afsnittene vedr. bolig, ægtefælle og ansættelse.

Se også nedenfor under [Skattepligtsforhold til Danmark for studerende og praktikanter](#)

Borgeren vurderes som fuldt skattepligtig, hvis vedkommende har bopæl i Danmark jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, eller hvis vedkommende ikke har bopæl, men opholder sig i Danmark i mere end 6 måneder **uden regelmæssig afbrydelse** jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Bopælsbegrebet fra kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 er beskrevet nærmere i Den juridiske vejledning afsnit C.F.1.2.1, hvor det blandt andet fremgår:

*Ved afgørelsen af, om betingelsen om bopæl er opfyldt, lægges der vægt på, om personen ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have hjemsted her i landet.*

Så det er både

- de faktiske boligforhold og
- den/de subjektive hensigter,

der har betydning for, om personen er fuldt skattepligtig her i landet efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Vurdering af skattepligten skal altså ske ud fra en konkret vurdering af bopælskriteriet og borgerens hensigt med arbejdsforholdet.

Udgangspunktet er at der er tale om bopæl efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1 ved rådighed over en bolig af en vis tidsmæssig udstrækning. Jura har fastlagt, at borgeren skal have rådighed over boligen i mere end to måneder.

De subjektive kriterier anses for opfyldt, hvis der er bolig til rådighed i mere end to måneder, og personen tager arbejde i Danmark jfr. KSL § 7, stk. 1, idet et sådant ophold ikke er foreneligt med "ferie eller lignende".

Vurdering af fradrag for befordring og/eller rejseudgifter foretages ud fra begrebet **sædvanlig bopæl**. Vurderes den sædvanlig bopæl at være bopælen i hjemlandet, har skattepligten ikke en direkte sammenhæng med retten til disse fradrag. I visse tilfælde kan der gives fradrag for befordring og rejseudgifter selv om borgeren vurderes som fuldt skattepligtig – også selv om denne ikke er dobbeltdomicileret. **Der kan således ikke sættes lighedsstegn mellem det skattemæssige hjemsted efter dobbeltbeskatningsoverenskomsternes artikel 4 og begrebet sædvanlig bopæl i ligningslovens § 9A og 9C.** **OBS:** Personer, der **ikke** har bopæl i Danmark, bliver fuldt skattepligtige til Danmark, såfremt opholdet har mere end 6 måneders varighed, hvoraf opholdet kun afbrydes på grund af ferie eller lignende, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2 (6-måneders-regel).

Ifølge Den juridiske vejledning kan bopæl efter omstændighederne statueres i forbindelse med:

- Hotellejlighed og hotelværelse. Se SKM2011.368.SR
- Adgang til boligfaciliteter en del af året. Se TfS 1988, 411 LSR
- Adgang til at bo i selskabets lokaler. Se TfS 1993, 92 VLD
- Vekslede boligmuligheder (forskellige opholdsadresser). Se TfS 1991, 308 ØLD
- Værelse hos forældre. Se SKM2008.432.ØLD

Borgeren må anses for at have bopæl her i landet (selvom denne er primitiv) hvis opholdet strækker sig mere end 2 måneder på samme adresse. Overnatter borgeren på forskellige adresser stillet til rådighed af arbejdsgiveren, vil disse næppe udgøre en bopæl. Den faktiske anvendelse er således afgørende for vurderingen af, om der er tale om en bopæl.

Som eksempel på primitive boligformer, som kan udgøre en bopæl, hvis den benyttes som bolig kan nævnes bed&breakfast, fastplaceret campingvogn, skurvogn, barak, containerby.

Telte og mobile campingvogne betragtes som udgangspunkt **ikke** som en fast bopæl.

Der findes således ingen faste regler for, hvilke boligformer, der kan udgøre en bopæl i relation til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Man kan derfor heller ikke alene se på boligens størrelse, når det skal vurderes, om der er tale om en bopæl eller ej. Man skal også se på egnethed, opvarmning, øvrige faciliteter samt øvrige kriterier jfr. retspraksis. Sagerne er meget forskellige, og der er mange forskellige vinkler på bopælsbegrebet. Fx er et sommerhus som udgangspunkt ikke en bopæl, men hvis det benyttes som sådan, bliver det til en bopæl for den pågældende borger.

Nedenfor er oplyst punkter, som blandt andet skal indgå i vurderingen af skattepligten:

#### Fuld skattepligtig - felt 106:0

1. Bolig i ejerbolig i 2 måneder eller mere
2. Bolig i lejet lejlighed i 2 måneder eller mere
3. Bolig i lejet værelse i 2 måneder eller mere
4. Bolig i Danmark i **fast** arbejdsgiverbolig og ansættelse i 2 måneder eller mere
5. Bolig i Danmark på hotel/bed&breakfast **samme sted** og ansættelse i 2 måneder eller mere
6. Ingen bolig i Danmark og ingen bolig i hjemlandet samt ansat i mere end 6 måneder

#### Begrænset skattepligtig med personfradrag - felt 106:3

1. Bolig i ejerbolig i mindre end 2 måneder
2. Bolig i lejet lejlighed i mindre end 2 måneder
3. Bolig i lejet værelse i mindre end 2 måneder
4. Bolig i arbejdsgiverbolig med tidsbegrænset ansættelse i mindre end 2 måneder
5. Bolig i Danmark på hotel/bed&breakfast med tidsbegrænset ansættelse mindre end 2 måneder
6. Ingen bolig i Danmark, men bolig i hjemlandet og ophold i hjemlandet hver dag eller mindst en gang om måneden
7. Ingen bolig i Danmark og tidsbegrænset ansættelse i mindre end 6 måneder

#### Begrænset skattepligtig uden personfradrag – felt 106:1 (106:3 kriterierne skal også være opfyldt her)

1. **Bestyrelshonorar (indberettes som lønindkomst i felt 201)**
2. **Selvstændig virksomhed (herunder prostituerede)**
3. **Honorarmodtagere, f.eks. fotomodeller uden fast ansættelse. Helt enkeltstående jobs er ikke omfattet af begrænset skattepligt, medmindre der er tale om et ansættelsesforhold**
4. **Asylansøgere**

Til prostituerede kan orienteringsfolderen "Income from erotic massage and prostitution", <https://www.skat.dk/getfile.aspx?id=136588>, evt. udsendes/udleveres sammen med forskudsopgørelsen.

#### Dobbeltdomicil - felt 106:8 – kræver dokumentation fra borger

Har Danmark ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO) med hjemlandet, kan Danmark beskatte globalindkomsten, jfr. Statsskattelovens § 4. Lempelse for betalt skat i udlandet, afgøres ud fra danske lempelsesregler (ligningslovens § 33).

Har Danmark indgået en DBO med hjemlandet, kan der være tale om at borgeren kan påberåbe sig dobbeltdomicil jfr. DBOens artikel 4. Borger skal være fuldt skattepligtig til Danmark jfr. kriterierne ovenfor.

Der skal **altid** foretages en individuel vurdering af skattepligt og mulighed for skattemæssigt hjemsted i hver enkelt sag.

Hvis borger alene er fuldt skattepligtig til Danmark på baggrund af **opholdsbestemmelsen** i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr.2 og således **ikke** har en fast bolig til rådighed her i landet vil pågældende kunne anses for skattemæssigt hjemmehørende i hjemlandet, hvis borger har fast bolig til rådighed dér. Fuldt skattepligtig til hjemlandet skal dokumenteres. (OECDs modeloverenskomst artikel 4, stk. 2 litra a, 1. pkt.).

Hvis borger er fuldt skattepligtig til Danmark på baggrund af **bopælsbestemmelsen** i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og ligeledes har bevaret sin faste bopæl i hjemlandet, er borgerens midpunkt for livsinteresser afgørende (OECDs modeloverenskomst artikel 4, stk. 2 litra a, 2. pkt.). Ved vurderingen af det skattemæssige hjemsted vil økonomi (arbejdsland = Danmark) og familie (hjemland) efter art. 4, stk. 2, litra. A, 2. pkt. ofte vægte lige. Vurderingen af hvor borger er skattemæssigt hjemmehørende vil derfor oftest skulle foretages ud fra opholdsdage jfr. OECDs modeloverenskomst artikel 4, stk. 2 litra b.

Længden af den periode, der skal vurderes, for at fastslå, hvor personen sædvanligvis opholder sig, er ikke angivet i de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster. 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.

Følgende fremgår af punkt 19.1 i kommentaren til OECD-modeloverenskomsten § 4:

*"Litra b) præciserer ikke varigheden af den periode, der skal danne grundlag for at fastslå, hvorvidt en fysisk person har sædvanligt ophold i den ene eller begge stater. Vurderingen skal dække en tilstrækkelig lang periode til, at det er muligt at fastslå hyppigheden, varigheden og regelmæssigheden af ophold, som udgør en del af den fysiske persons fastlagte livsvaner."*

Det er således ikke muligt at fastsætte en grænse for, hvor længe en borger kan arbejde i Danmark og stadig have mulighed for at have skattemæssigt hjemsted i hjemlandet.

Hvis borgeren vurderes at kunne være dobbeltdomicileret og der er tale om ansættelse i Danmark i en kortere periode, sendes **Orientering om dobbeltdomicil – english**. Hvis ansøger er fra Polen, Rumænien eller Litauen, anvendes disse sprogversioner af brevet. Brevene er oprettet som standardbreve i SkatLigning. Brevene ligger under kategorien "Udlandsskat" under skatteydernotater. Brevene kan herfra oprettes ved at åbne fanen "Dokumenter" på skatteyderen og klikke på "Nyt notat". Årsag til fuld skattepligt, årstal samt land udfyldes i dialogboksene, der vises på skærmen. Klik på "Udskriv og lås" for at printe brevet. Brevet skal ikke tilknyttes sagen, men vil ligge som et skatteydernotat.

Hvis der er tale om ansættelse i Danmark i en længere periode sendes **Orientering om globalindkomst**, der ligger på SharePoint i fire versioner:

- [Orientering om globalindkomst \(bolig\)](#)
- [Orientering om globalindkomst \(bolig\) engelsk](#)
- [Orientering om globalindkomst \(ophold\)](#)
- [Orientering om globalindkomst \(ophold\) engelsk](#)

Brevet **gemmes på eget drev**, navn og adresse indsættes og brevet lægges ind på skatteyder i SkatLigning. Dette er gældende indtil brevet bliver oprettet som standardbrev i SkatLigning.

Ud fra oplysningerne på blanket 04.063 vurderer vi, om pågældende har bevaret sin fulde skattepligt til hjemlandet og fortsat er hjemmehørende dér (og også har sin sædvanlige bopæl dér). Hvis det er tilfældet sender vi orienteringsbrev jfr. ovenfor.

I disse situationer indberettes som ovenfor 106:0 (fuld skattepligtig), og forskud laves ud fra de oplysninger vi kender om indkomst, fradrag osv. – bemærk at der kan være tale om fradrag for befordring til og fra hjemlandet, og i nogle tilfælde også kost og logi – hvis borgeren har anmodet herom.

Hvis der indberettes fradrag for rejseudgifter og/eller befordringsfradrag pga. sædvanlig bopæl i hjemlandet jf. LL § 9A skal der laves **notat i gul lap**, hvor det noteres, at den sædvanlig bopæl vurderes at være bopælen i hjemlandet.

**106:8 må altså ikke indberettes uden forudgående anmodning samt dokumentation fra borger.**

**OBS:** Vær opmærksom på sondringen mellem bopælsland og kildeland. Bopælslandet er, hvor skatteyderen er skattemæssigt hjemmehørende og kildelandet er, hvor indtægten opstår/stammer fra. Se nærmere herom i Den juridiske vejledning afsnit C.F.8.1.1.

Særligt omkring **visse rumænske statsborgere**: Vi har erfaret at en del rumænske statsborgere stammer fra Republikken Moldova. Disse får rumænsk statsborgerskab, men bevarer bopælen i Moldova. I et sådant tilfælde skal vi være særlige opmærksomme, idet der ikke eksisterer en DBO mellem Danmark og Moldova. Moldova var omfattet af den dansk-sovjetiske DBO indtil opløsningen af Sovjetunionen i 1991. Der skal derfor ikke sendes orienteringsbrev vedr. mulighed for dobbeltdomicil i denne situation.

Danmark har heller ikke en DBO med en række andre lande, heriblandt Frankrig og Spanien. De enkelte lande kan slås op i [Den juridiske vejledning afsnit C.F.9.2.](#)





## Bilag 4: Brev om dobbeltdomicil

Returadresse: Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, Bygning 45, 4990 Sakskøbing

Udland 9  
Sorsigvej 35  
6760 Ribe

Telefon +45 72 22 18 18  
skat.dk

J. nr. 190192-3376  
Sags-id 319139742

7. oktober 2020

Tlf. Udland. +45 72 22 28 28  
skat.dk/kontakt

## Orientering om din skattepligt

Du har sendt os blanket 04.063, hvor du har givet os oplysninger om din bopæl og dit ophold i Danmark. Du har oplyst, at du Redigeringskode <C645>

Det betyder, at du har pligt til at oplyse os om alle dine indtægter og ret til at få fradrag. Læs mere om dette nedenfor – og se, hvad du skal gøre, hvis du mener, at du er skattemæssigt hjemmehørende i et andet land end Danmark, i afsnittet ”Din bopæl og dine interesser har betydning for, hvor du skal betale skat”.

### Du skal huske at rette din årsopgørelse

Hvis du har haft indtægter uden for Danmark, skal du indberette dem, når du får din årsopgørelse for Redigeringskode <C825>. Det gælder løn og andre indtægter, fx fra aktier eller fast ejendom.

Du kan også oplyse os om, hvis du har haft renteudgifter eller andre fradragsberettigede udgifter i Danmark eller uden for Danmark. Så kan du nemlig få fradrag.

Du kan sende os oplysninger om dine indtægter og udgifter på to måder:

- Ved at sende os blanket 04.012, som du kan finde på [skat.dk/blanketter](http://skat.dk/blanketter) → 04 Skat; oplysningsskema og forskud – personer → 04.012/04.012EN
- Ved selv at indtaste oplysningerne på dit oplysningsskema. Det kan du finde ved at logge ind på [skat.dk/tastselv](http://skat.dk/tastselv) → *Ret årsopgørelsen / oplysningsskemaet*.

### Din bopæl og dine interesser har betydning for, hvor du skal betale skat

Du har skrevet, at du stadig har en bopæl til rådighed i Redigeringskode <C51> – og derfor hører du måske skattemæssigt hjemme dér. Hvis det er tilfældet, skal du som udgangspunkt kun betale skat til Danmark af den løn, du tjener her i landet.

Hvis vi skal afgøre, om du er skattemæssigt hjemmehørende i Redigeringskode <C51>, skal du sende os følgende:

- 1) En attest om, at du stadig er fuldt skattepligtig i Redigeringskode <C51>. Du kan sende blanket 02.034A ”Bopæls- og skatteforhold når der er dobbeltbeskatningsoverenskomst”,

- 1) som du kan finde på [skat.dk/blanketter](http://skat.dk/blanketter) → 02 Skat; attestationer → 02.034A. Du kan også sende en attest fra landets skattemyndighed.
- 2) Oplysninger om din tilknytning til Danmark:
  - Hvilken slags bolig, du har i Danmark, fx lejebolig eller ejerbolig.
  - Om du deler denne bolig med andre og i så fald med hvem.
  - Hvor mange dage du forventer at opholde dig i Danmark.
  - En beskrivelse af din personlige og økonomiske interesser i Danmark, fx civilstand, børn, fritidsinteresser og ejendomsforhold.
- 3) Oplysninger om din tilknytning til Redigeringskode <C51>:
  - Hvilken slags bolig, du har i landet, fx lejebolig eller ejerbolig.
  - Om du deler denne bolig med andre og i så fald hvem.
  - Hvor ofte du benytter boligen, mens du arbejder i Danmark.
  - Om du har udlejet boligen, mens du arbejder i Danmark.
  - Hvor mange dage du forventer at opholde dig i Redigeringskode <C51>.
  - En beskrivelse af dine personlige og økonomiske interesser i Redigeringskode <C51> fx civilstand, børn, fritidsinteresser og ejendomsforhold.

Bemærk, at du ikke automatisk får en årsopgørelse, hvis du bliver anset som skattemæssigt hjemmehørende i et andet land end Danmark. I det tilfælde skal du derfor huske selv at give oplysninger (selvangive). Du er velkommen til at kontakte os, hvis du har spørgsmål til, hvordan du gør.

#### **Vil du vide mere?**

Du kan læse mere om reglerne for skattepligt i kildeskattelovens § 1, som du kan finde på [skat.dk/skattelove](http://skat.dk/skattelove).

Du er også velkommen til at ringe til os på 72 22 28 92

Venlig hilsen

Skattestyrelsen Udland

## Bilag 5: Brev om globalindkomst



Returadresse: Skatteforvaltningen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing  
Navn og adresse

### Udland

Skattestyrelsen  
Nykøbingvej 76  
Bygning 45  
DK-4990 Sakskøbing

Telefon 72 22 28 92  
Skat.dk

1. november 2020

### Orientering om din skattepligt

Du har sendt os blanket 04.063, hvor du har givet os oplysninger om din bopæl og dit ophold i Danmark. Du har oplyst, at du har en bolig til rådighed i Danmark, og vi vurderer derfor, at du er fuldt skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det betyder, at du har pligt til at oplyse os om alle dine indtægter og ret til at få fradrag.

#### Du skal huske at rette din årsopgørelse

Hvis du har haft indtægter uden for Danmark, skal du indberette dem, når du får din årsopgørelse for 2020. Det gælder løn og andre indtægter, fx fra aktier eller fast ejendom. Du skal også oplyse om det, hvis du har en udenlandsk bankkonto eller ejer fast ejendom i udlandet.

Du kan også oplyse os om, hvis du har haft renteudgifter eller andre fradragsberettigede udgifter i Danmark eller uden for Danmark. Så kan du nemlig få fradrag.

Du kan sende os oplysninger om dine indtægter og udgifter på to måder:

1. Ved selv at indtaste oplysningerne på dit oplysningsskema. Det kan du finde ved at logge ind på [skat.dk/tastselv](https://skat.dk/tastselv) → *Ret årsopgørelsen / oplysningsskemaet*.
2. Ved at sende os blanket 04.012, som du kan finde på [skat.dk/blanketter](https://skat.dk/blanketter) → 04 Skat; oplysningsskema og forskud – personer → 04.012/04.012EN

#### Vil du vide mere?

Du kan læse mere om reglerne for skattepligt i kildeskattelovens § 1, som du kan finde på [skat.dk/skattelove](https://skat.dk/skattelove).

Du er også velkommen til at ringe til os på 72 22 28 92.

Venlig hilsen

Skattestyrelsen Udland