



Copenhagen Business School

HANDELSHØJSKOLEN

Kandidatafhandling - Cand.merc.(jur.) – Erhvervsøkonomi & Erhvervsjura - 17. maj 2021

Centrum for livsinteresser - en international dobbeltbeskatningskonflikt i et juridisk og økonomisk perspektiv

*Centre of vital interests – an international double taxation
conflict from a Danish legal and economic perspective*

Kandidatafhandling

Lau Mandrup Thomsen (110984)
Sofie Kampf Larsen (110353)

Antal anslag/antal normalsider: 266.611/117

Juridisk vejleder: Peter Koerver Schmidt

Økonomisk vejleder: Lasse Holt

Executive summary

In recent years the Danish tax administration's determination of tax treaty residency in accordance with the OECD Model Tax Convention has become hinged with unclarity. Individuals who find themselves in a potential double taxation situation, have limited knowledge of the basis upon which the Danish tax administration rules, and the legislation and guidelines on this area have lately been arbitrary and not very transparent. This thesis investigates and discusses the consequences of divergent application and interpretation of the legislation concerning the centre of vital interests in article 4 (2) of the OECD Model Tax Convention (2017). The term "centre of vital interests" is used in order to determine individuals' tax residency and to solve double taxation conflicts. The interpretation and correct application of this term is crucial in order to avoid double taxation conflicts. This thesis contributes to address the issue of the interpretation in recent administrative rulings.

Initially, the thesis analyzes the applicable law of centre of vital interests by examining the article 4 (2) of the OECD Model Tax Convention, the OECD Commentary and Danish case law. Secondly, it is examined how the Danish tax authorities interpret centre of vital interests in recent administrative decisions and if this interpretation differs from applicable law. The economic implications that may arise in the assessment of centre of vital interests are examined in the economic chapter by applying the principal/agent theory on the relationship between the individual and the Danish tax authorities. This relationship is also analyzed from a game theory perspective in order to conclude whether the Danish tax authorities have incentive to withdraw from a lawsuit alleging a misinterpretation of centre of vital interests. The third part of the thesis will summarize the findings and compile two solutions in order to maximize the legal transparency and the social welfare while fulfilling the legal objectives of Danish tax law. The legal analysis concludes that centre of vital interests must be determined in the country to which the individual has the strongest personal and economic ties. Further, the legal analysis concludes that recent administrative rulings deviates from applicable law in the interpretation of centre of vital interests. The economic analysis concludes that asymmetric information appears between the individual and the Danish tax authorities in the assessment of the individual's centre of vital interests. However, opportunistic behavior will not occur as long as the Danish tax authorities maximize their utility by complying with applicable law. It is also concluded, that the Danish tax authorities have an incentive to withdraw from a legal proceeding if the risk of being overruled by the court appears high. The first solution concludes that the Danish tax authorities can issue an interpretive guideline for the typical situations of the assessments of centre of vital interests. The second solution concludes that one can remove the Danish tax authorities' option to withdraw from the legal proceeding. Both solutions will fulfill the legal objectives of Danish tax law and increase the legal certainty and social welfare.

Indholdsfortegnelse

Forkortelser	6
Kapitel 1	7
1.1 Indledning	7
1.2 Problemformulering	8
1.2.1 Juridisk problemformulering	8
1.2.2 Økonomisk problemformulering	8
1.2.3 Integreret problemformulering	9
1.3 Synsvinkel	9
1.4 Afgrænsning	9
1.5 Metode	10
1.5.1 Juridisk metode	10
1.5.1.1 Retskildelæren	10
1.5.2 Økonomisk metode	16
1.5.2.1 Neoklassisk teori	17
1.5.2.2 P/A-teori	17
1.5.2.3 Spilteori	18
1.5.2.4 TOT-teori	20
1.5.3 Integreret metode	20
1.6 Struktur	21
Kapitel 2. Juridisk analyse	23
2.1 Introduktion	23
2.2 Centrum for livsinteresser i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt.	23
2.2.1 Bestemmelsens ordlyd og kommentarer hertil	23
2.2.1.1 Ordlyden i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt.	23
2.2.1.2 Pkt. 14 og 15 i kommentarerne	24
2.2.2 Formålet bag centrum for livsinteresser	25
2.2.3 Samspillet med fast bolig i art. 4, stk. 2, litra a, 1. pkt.	26
2.2.4 “De faktiske forhold”	27
2.2.4.1 Objektive, dokumenterbare forhold	27
2.2.4.2 Forholdet til skatteydere egne handlinger	28
2.2.4.3 Retspraksis om “de faktiske forhold”	28
2.2.5 “Personlige og økonomiske forbindelser”	30

2.2.5.1 Vitale forhold af permanent og længerevarende karakter	31
2.2.5.2 Særligt om personlige forbindelser	32
2.2.5.3 Særligt om økonomiske forbindelser	32
2.2.5.4 Retspraksis om <i>“personlige og økonomiske forbindelser”</i>	33
2.2.6 <i>“Omstændighederne skal bedømmes som et hele”</i>	34
2.2.6.1 Retspraksis om <i>“omstændighederne skal bedømmes som et hele”</i>	35
2.2.7 <i>“Den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed”</i>	38
2.2.7.1 Retspraksis om <i>“den fysiske persons egne handlinger”</i>	38
2.2.8 Pkt. 15-eksemplet	39
2.2.8.1 Virkningen af pkt. 15-eksemplet	41
2.2.8.2 Retspraksis om pkt. 15-eksemplet	41
2.2.9 <i>Sammenfatning af gældende ret ved anvendelsen af centrum for livsinteresser</i>	42
2.3 Fortolkning af centrum for livsinteresser i nyere administrativ praksis	43
2.3.1 <i>“De faktiske forhold” i nyere administrativ praksis</i>	44
2.3.2 <i>“Personlige og økonomiske forbindelser” i nyere administrativ praksis</i>	45
2.3.3 <i>“Omstændighederne skal bedømmes som et hele” i nyere administrativ praksis</i>	47
2.3.4 <i>“Den fysiske persons egne handlinger” i nyere administrativ praksis</i>	52
2.3.5 <i>Sammenfatning fortolkningen af centrum for livsinteresser i nyere administrativ praksis</i>	53
2.4 Delkonklusion	56
Kapitel 3. Økonomisk analyse	59
3.1 Introduktion	59
3.2 Skattestyrelsen og skatteyder i et P/A-forhold	59
3.2.1 <i>Forholdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder</i>	59
3.2.2 <i>Interessekonflikter</i>	60
3.2.3 <i>Moral hazard og hidden action</i>	61
3.3 Et spilteoretisk scenarie om samarbejde i en retssag	62
3.3.1 <i>Spillets opsætning</i>	63
3.3.2 <i>Spillets antagelser</i>	64
3.3.2.1 <i>Strategisk rationalitet og maksimeringsantagelsen</i>	64
3.3.2.2 <i>Teorien om reciprocitet og grim trigger strategi</i>	65
3.3.3 <i>Diskonteringsfaktoren</i>	66
3.3.3.1 <i>Faktorernes påvirkning på diskonteringsfaktoren</i>	66
3.3.3.2 <i>Sammenfatning af faktorernes indvirkning på diskonteringsfaktoren</i>	71
3.3.3.3 <i>Skattestyrelsens og skatteydere omkostninger og pay-offs</i>	72
3.3.3.4 <i>Diskonteringsfaktoren og tærskelværdien ved samarbejde</i>	77

3.4 Delkonklusion	81
Kapitel 4. Integreret analyse	83
4.1 Introduktion	83
4.2 Retspolitiske målsætninger i skatteretten	83
4.2.1 <i>Neutralitet og universalitet</i>	84
4.2.2 <i>Retssikkerhed</i>	85
4.3 Sammenligning af retstilstanden og de retspolitiske målsætninger	87
4.4 Løsningsforslag 1. Udstedelse af styresignal der præciserer fortolkningen af centrum for livsinteresser i typiske situationer	88
4.4.1 <i>Løsningsforslagets karakter</i>	89
4.4.2 <i>Reducering af retsusikkerhed</i>	89
4.4.3 <i>Reducering af informationsasymmetri</i>	91
4.4.4 <i>Påvirkning på Skattestyrelsens processuelle risiko</i>	91
4.4.5 <i>Kaldor Hicks-betragtning</i>	92
4.5 Løsningsforslag 2. Skattestyrelsen har ikke mulighed for at tage bekræftende til genmæle i retssager	93
4.5.1 <i>Løsningsforslagets karakter</i>	93
4.5.2 <i>Materiel korrekthed, forudberegnelighed og præcedens</i>	94
4.5.3 <i>Reducering af informationsasymmetri</i>	95
4.5.4 <i>Ændring af det spilteoretiske scenarie</i>	95
4.5.5 <i>Kaldor Hicks-betragtning</i>	96
4.6 Delkonklusion	97
Kapitel 5. Konklusion	101
Litteraturliste	105

Forkortelser

DBO - Dobbeltbeskatningsoverenskomst

OECD - Organisation for Economic Co-Operation and Development

SKM - Skatteministeriets meddelelser

TfS - Tidsskrift for Skatter og afgifter

P/A - Principal/agent

Kapitel 1

1.1 Indledning

Udfordringerne med international dobbeltbeskatning stiger i takt med den øgede globale mobilitet, da skatteydere¹ i højere grad optjener indkomst i flere lande. Såfremt indkomsten beskattes i to eller flere lande samtidigt, opstår international juridisk dobbeltbeskatning.² International dobbeltbeskatning kan således medføre en skadelig effekt på den grænseoverskridende mobilitet, hvorfor det er afgørende at eliminere disse hindringer for at sikre udviklingen af det internationale økonomiske samarbejde.³

Der eksisterer dog ingen direkte, sammenhængende internationale regler, der regulerer beskatning af grænseoverskridende transaktioner, hvorfor flere lande har indgået folkeretlige bindende bilaterale DBO'er for at eliminere eller reducere dobbeltbeskatningskonflikter.⁴ Da de danske DBO'er ratificeres i dansk ret, skaber overenskomsten rettigheder for skatteyderen, der kan gøres gældende overfor myndighederne.⁵ Danmark har på nuværende tidspunkt indgået 70 fulde DBO'er med forskellige lande,⁶ hvoraf størstedelen følger indholdet, strukturen og formålet i OECD's modeloverenskomst.⁷ Med afsæt heri, anvendes OECD's modeloverenskomst, i afhandlingen, som et udtryk for de danske DBO'er.

OECD's modeloverenskomst har alene til formål at fordele beskatningsretten mellem domicil-⁸ og kildeland.⁹ Heraf skal hjemlen til beskatning findes i intern ret, hvilket omtales den gyldne regel.¹⁰ For at undgå dobbeltbeskatning indebærer dette, at når det ene land tildeles beskatningsretten til en indkomst, skal det andet land lempelse herfor.¹¹ På trods af reglerne om lempelse i tilfælde af dobbeltbeskatning, medfører det ikke nødvendigvis, at skatteyderen undgår dobbeltbeskatning, da dobbeltbeskatning ligeledes kan opstå, hvis de kontraherende stater ikke fortolker overenskomsten harmonisk.¹² Særligt i situationer, hvor en skatteyder anses som skattemæssigt hjemmehørende i flere lande, som følge af fuld skattepligtig efter national lovgivning, er en harmonisk fortolkning væsentlig. Denne situation betegnes som en dobbeltdomicilskonflikt.

¹ Skatteyder skal i afhandlingen anses for at omfatte en fysisk person, der er fuld skattepligtig

² Schmidt et al., 2020: s. 21

³ Indledningen til OECD's modeloverenskomst

⁴ Schmidt et al., 2020: s. 15

⁵ Michelsen et al., 2017: s. 1093

⁶ OECD Report on Prevention of Treaty Abuse, 2019: s. 88-90

⁷ Michelsen et al., 2017: s. 1095

⁸ Det land, der har beskatningsretten til den globale indkomst, jf. Schmidt et al., 2020: s. 90

⁹ Det land, der har beskatningsretten til indkomst fra indkomstkilder placeret i kildelandet, jf. Schmidt et al., 2020: s. 90

¹⁰ Michelsen et al., 2017: s. 1093

¹¹ Schmidt et al., 2020: s. 91

¹² Michelsen et al., 2017: s. 1111

For fysiske personer kan dobbeltdomicilskonflikter løses efter art. 4, stk. 2, litra a-d i OECD's modeloverenskomst, der angiver en prioriteret liste, som har til formål at fastlægge i hvilket land, skatteyderen er skattemæssigt hjemmehørende: (1) *fast bolig*, (2) *centrum for livsinteresser*, (3) *sædvanligt ophold*, (4) *statsborgerskab* og (5) *myndighedernes gensidige aftale*. Den prioriterede liste forudsætter, at det næste kriterium kun tages i betragtning, såfremt dobbeltdomicilskonflikten ikke kan løses efter det første kriterium.¹³

I relation til kriteriet, *centrum for livsinteresser*, i litra a, 2. pkt. er en harmonisk fortolkning af særlig afgørende betydning, da der skal foretages en vurdering af skatteyderens: "*stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (centrum for sine livsinteresser)*". Centrum for livsinteresser kræver således en nuanceret og dynamisk vurdering af skatteyderens individuelle forhold, hvilket i sagens natur overlader en vis fleksibilitet i Skattestyrelsens anvendelse heraf. Dermed har det afgørende betydning, at de kontraherende stater anlægger en harmonisk fortolkning, for at nå frem til samme resultat og dermed sikre formålet om at undgå dobbeltbeskatning. I modsætning hertil, kan en uharmonisk fortolkning bidrage til forøgede dobbeltbeskatningskonflikter og dermed reducere retssikkerheden i samfundet.

1.2 Problemformulering

Ovenstående problemstilling vil blive belyst med afsæt i afhandlingens juridiske, økonomiske og integrerede problemformulering, som præsenteres nedenfor.

1.2.1 Juridisk problemformulering

Hvad er gældende dansk ret ved anvendelsen af kriteriet, *centrum for livsinteresser*, for fysiske personer i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. i OECD's modeloverenskomst (2017), og i hvilket omfang fortolkes kriteriet i nyere administrativ praksis, i overensstemmelse med gældende ret?

1.2.2 Økonomisk problemformulering

Hvilke udfordringer kan P/A-forholdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder medføre, og hvorvidt har Skattestyrelsen incitament til at fortsætte samarbejdet i en retssag om fortolkningen af centrum for livsinteresser?

¹³ Schmidt et al., 2020: s. 93

1.2.3 Integreret problemformulering

Hvordan kan retstilstanden ved anvendelsen af kriteriet, *centrum for livsinteresser*, for fysiske personer i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. i OECD's modeloverenskomst (2017) optimeres således, at retssikkerheden og samfundsvelfærden øges?

1.3 Synsvinkel

Afhandlingen tager udgangspunkt i en dansk samfundsmæssig synsvinkel. Dette skal ses i lyset af afhandlingens formål om at undersøge, hvilken betydning fortolkningen af midtpunkt for livsinteresser i art. 4, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (herefter kun omtalt: *art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt.*) har for den enkelte skatteyder samt hvordan retstilstand kan optimeres for at øge retssikkerheden og samfundsvelfærden. For at belyse dette synspunkt, afdækker den økonomiske analyse både Skattestyrelsens og skatteydernes perspektiv. I analysen af P/A-forholdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder belyses hovedsageligt skatteyderens perspektiv og i analysen af Skattestyrelsens incitament til at fortsætte samarbejdet i en retssag belyses Skattestyrelsens perspektiv. Den samfundsmæssige synsvinkel vil ligeledes være fokus i den integrerede analyse, da løsningsforslagene har til formål at optimere den samlede retssikkerhed og samfundsvelfærd..

1.4 Afgrænsning

I den juridiske analyse vil kriterierne i den prioriterede liste i art. 4, stk. 2 om *sædvanligt ophold*, *statsborgerskab* og *myndighedernes gensidige aftale* ikke blive behandlet. Dette skyldes, at kriterierne ikke har en direkte indflydelse på fortolkningen af centrum for livsinteresser, og at centrum for livsinteresser har en afgørende rolle i vurderingen af skattemæssigt hjemsted, idet det første kriterium, fast bolig, i mange situationer allerede vil være opfyldt tilbage ved anvendelsen af art. 4, stk. 1.¹⁴ Endvidere afgrænses der fra danske DBO'er, som afviger fra OECD's formulering af art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt., da analysen blandt andet bygger på fortolkningsbidrag, der kun kan anvendes, såfremt Danmark har indgået en DBO i overensstemmelse hermed. I forlængelse heraf henvises der til den nyeste udgave af OECD's modeloverenskomst fra 2017.

I den økonomiske analyse vil det blandt andet undersøges, hvorvidt Skattestyrelsen har incitament til at fortsætte samarbejdet i en retssag om fortolkningen af centrum for livsinteresser. I relation hertil vil diskonteringsfaktoren analyseres, hvoraf Skattestyrelsens og skatteydernes omkostninger vil udgøre et centralt element. I analysen af diskonteringsfaktoren afgrænses der fra renten, da renten ikke vil have

¹⁴ For mere om samspillet med fast bolig, se afsnit 2.2.3

en effekt på Skattestyrelsens incitament til at fortsætte samarbejdet i retssagen. I analysen af omkostningerne, vil fokus udelukkende være at analysere de transaktionsomkostninger, som opstår under den nuværende retstilstand ved vurderingen af centrum for livsinteresser, hvorfor der afgrænses fra at foretage en komparativ analyse af de relative transaktionsomkostninger under forskellige organiseringsformer.

1.5 Metode

Nedenstående afsnit fastlægger afhandlingens juridiske, økonomiske og integrerede metodiske rammer for afhandlingens analyser.

1.5.1 Juridisk metode

Ved anvendelse af relevante retskilder og den retsdogmatiske metode, vil den juridiske analyse finde frem til gældende ret, *de lege lata*, med afsæt i afhandlingens juridiske problemformulering.¹⁵ Den retsdogmatiske analyse vil således systematisere og fortolke de angivne retskilder ved anvendelse af relevante juridiske fortolkningsbidrag.¹⁶ Den retsdogmatiske metode vil følge udgangspunktet om, at der ikke eksisterer en fastlagt rangorden mellem retskilderne, hvorefter alle relevante retskilder vil blive inddraget i den juridiske analyse.¹⁷

1.5.1.1 Retskildelæren

Retskildelæren er en lære i retskilder og indebærer en forståelse for retskildernes indhold, prioritering, forpligtende virkning og politiske legitimation.¹⁸ Retskildelæren opdeler retskilderne i følgende fire grupper; *regulering*, *retspraksis*, *sædvaner* og *forholdets natur*.^{19 20} Som udgangspunkt eksisterer der ingen rangorden mellem retskilderne, som hver især alle indeholder hjemmel.²¹ Anvendelsen af retskildelæren har til formål at opnå validering af, hvilke regler, der er en del af jus og dermed gældende ret.²² Nedenfor vil retskilderne, *regulering* og *retspraksis*, blive præsenteret med fokus på, hvilket bidrag retskilderne tilføjer til den juridiske analyse.

¹⁵ Tvarnø & Nielsen, 2017: s. 30

¹⁶ Tvarnø & Denta, 2015: s. 29

¹⁷ Ibid. s. 37

¹⁸ Tvarnø & Nielsen, 2017: s. 29

¹⁹ Ibid.

²⁰ Retskilderne, *sædvaner og forholdets natur*, behandles ikke yderligere, da disse ikke har relevans for afhandlingens juridiske problemstilling, jf. Michelsen et al., 2017: s. 126 et seq.

²¹ Tvarnø & Nielsen, 2017: s. 29

²² Ibid.

1.5.1.1.1 Regulering

Inden for regulering eksisterer der undtagelsesvis et reguleringshierarki i form af lex-principperne.²³ Dette medfører, at en trindhøjere lov går forud for en trin-lavere lov, jf. lex superior-princippet, en speciel lov går forud for en generel lov, jf. lex specialis-princippet samt at en yngre lov går forud for en ældre lov, jf. lex posterior-princippet.²⁴ Lex-principperne iagttages i anvendelsen af nedenstående regulering i den juridiske analyse.

1.5.1.1.1.1 OECD's modeloverenskomst og kommentarerne hertil

I dansk ret anskues forholdet mellem dansk ret og folkeretten ud fra en dualistisk tilgang, hvorfor der ikke er forrang mellem dansk national ret og folkeretten.²⁵ Såfremt der forekommer modstrid mellem dansk ret og folkeretten, vil dansk ret så vidt muligt forsøge at fortolke i overensstemmelse med folkeretten.²⁶ Hjemlen til beskatning skal udspringe af en stats interne skattelovgivning, hvorfor tildeling af beskatningsretten ved anvendelsen af OECD's modeloverenskomst skal ses i relation hertil. Dette betyder samtidig, at OECD's modeloverenskomst blot tildeler og lemper beskatningskompetencen, men at den selvstændige hjemmel til beskatning, skal følge at national lovgivning, hvilket udtrykkes som *den gyldne regel*.²⁷

I dansk ret har både OECD's modeloverenskomst og kommentarerne hertil en betydelig retskildeværdi ved løsningen af internationale skatteretlige konflikter.²⁸ Det ledende præjudikat herfor er Højesteretsdommen, TfS 1993, 7 H,²⁹ hvoraf det fremgår af præmisserne, at Højesteret tillægger OECD's modeloverenskomst såvel som kommentarerne hertil retskildeværdi: *“Det må lægges til grund, at det i dansk og international skattepraksis - på baggrund af OECD's modeloverenskomster med de foran citerede kommentarer - har været fast antaget, at renter af lån mellem et hovedkontor og dets udenlandske filial ikke kan fradrages [...]”*.³⁰ Dette er i overensstemmelse med pkt. 3, 2. led i introduktionen til OECD's modeloverenskomst, der anbefaler, at medlemslandene bør fortolke artiklerne i overensstemmelse med kommentarerne og bemærkningerne hertil. På baggrund heraf, vil kommentarerne således blive inddraget som et centralt fortolkningsbidrag i analysen.³¹ Da den juridiske analyse tager afsæt i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt., som ikke har været genstand for ændringer i OECD's modeloverenskomst eller kommentarerne hertil,³² vil afhandlingen udelukkende tage

²³ Tvarnø & Denta, 2015: s. 37

²⁴ Ibid.

²⁵ Schmidt et al., 2020: s. 31

²⁶ Ibid.

²⁷ Michelsen et al., 2017: s. 1093-1094

²⁸ Ibid. s. 124

²⁹ Sagen omhandlede spørgsmålet om, hvorvidt der ved indkomstopgørelsen af en dansk filial af et amerikansk selskab, kunne foretages fradrag for renter som filialen erlagde til selskabet i USA.

³⁰ Citat s. 10, TfS 1993, 7 H

³¹ Michelsen et al., 2017: s. 1095

³² Baker et al. 2010: s. 168

udgangspunkt i 2017-version af OECD's modeloverenskomst og kommentarerne hertil, og der anlægges dermed en dynamisk fortolkning.

Henset til fortolkningsreglen i art. 3, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst (herefter kun omtalt: *art. 3, stk. 2*), vil definitionen af et udtryk i selve overenskomsten blive anvendt i analysen.³³ I forlængelse hertil tilsiger analysens autonome tilgang, at fortolkningen af overenskomstens definitioner sker uden anvendelse af interne retskilder.³⁴ Som følge heraf vil pkt. 14 og 15 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst (herefter kun omtalt: *pkt. 14 og 15 i kommentarerne*) blive inddraget for at vurdere hvilke forhold, der har relevans ved fortolkningen af centrum for livsinteresser. Derudover vil vil pkt. 2 og pkt. 10 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst (herefter kun omtalt: *pkt. 2 og 10 i kommentarerne*) inddrages for at fastlægge formålet bag art. 4, stk. 2. Endvidere inddrages pkt. 27 i de generelle bemærkninger i OECD's modeloverenskomst (herefter kun omtalt: *pkt. 27 i de generelle bemærkninger*) som bidrag til forståelsen af den fleksibilitet, som udformningen af art. 4, stk. 2 indeholder.

1.5.1.1.1.2 Det primære fortolkningsprincip i Wienerkonventionens art. 31

Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969 (herefter omtalt: *Wienerkonventionen*) indebærer en kodificering af de folkeretlige fortolkningsprincipper, som anvendes i analysen til fortolkning af folkeretlige traktater, herunder OECD's modeloverenskomst.³⁵ I analysen anvendes det primære fortolkningsprincip i Wienerkonventionens art. 31, der indebærer en objektiv fortolkning ud fra den sammenhæng, som udtrykket indgår i, og ud fra traktatens formål og hensigt.³⁶ Henset hertil vil der foretages en objektiv ordlydsfortolkning samt formålsfortolkning af art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. samt pkt. 14 og 15 i kommentarerne, for at fastslå ordlyden og formålet bag centrum for livsinteresser.

1.5.1.1.1.3 Administrativt fastsatte forskrifter

Administrativt fastsatte forskrifter udgør en betydelig del af retsgrundlaget inden for skatteretten, og kan opdeles i henholdsvis: anordninger og generelle tjenestebefalinger.³⁷ Anordninger³⁸ er forskrifter, der har hjemmel i lov og henvender sig ikke kun til de underordnede skattemyndigheder, men ligeledes til skatteyderne, Landsskatteretten og domstolene.³⁹ De generelle tjenestebefalinger omfatter, på skatterettens område, cirkulærer, styresignaler og SKM-meddelelser i Skattestyrelsens juridiske vejledninger, herunder Den Juridiske Vejledning.⁴⁰ Den Juridiske Vejledning er et udtryk for Skattestyrelsens opfattelse af gældende praksis og er bindende for told- og skatteforvaltningens

³³ Schmidt et al., 2020: s. 26

³⁴ Ibid. s. 27

³⁵ Tvarnø & Nielsen, 2017: s. 126

³⁶ Schmidt et al., 2020: s. 25

³⁷ Michelsen et al., 2017: s. 1095

³⁸ Omtales også ofte som bekendtgørelser, jf. Michelsen et al., 2017: s. 112

³⁹ Michelsen et al., 2017: s. 112

⁴⁰ Ibid.

medarbejdere, medmindre vejledningens indhold tydeligt er uoverensstemmelse med højere rangerende retskilder, herunder lovgivning, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis.⁴¹ Relevante dele af Den Juridiske Vejledning fra 2021 inddrages i analysen af henholdsvis gældende ret og nyere administrativ praksis som fortolkningsbidrag til fortolkningen af centrum for livsinteresser. Samtlige domme i civile skattesager bliver offentliggjort på Skattestyrelsens hjemmeside, som SKM-meddelelser, mens kun højesteretsdomme bliver offentliggjort i Ugeskrift for Retsvæsen.⁴²

1.5.1.1.2 Retspraksis

Retspraksis vil både blive anvendt til at udlede gældende ret ved fortolkningen af centrum for livsinteresser og for at undersøge, hvorvidt centrum for livsinteresser fortolkes i overensstemmelse med gældende ret i nyere administrativ praksis. Hertil vil domme fra Højesteret og Landsretterne bidrage til at udlede gældende ret, da disse domme har den højeste præjudikatsværdi.^{43 44} Da den administrative praksis har en særlig afgørende betydning inden for skatteretten,⁴⁵ vil centrale afgørelser herfra tilmed inddrages for belyse, hvorvidt den administrative praksis tidligere har været i overensstemmelse med domstolenes fortolkning. For at undersøge om nyere administrativ praksis fortolker centrum for livsinteresser i overensstemmelse med gældende ret, analyseres nyere praksis fra Landsskatteretten og Skatterådet.

1.5.1.1.2.1 Domspraksis

Højesteretsdomme

Højesteret er den højeste retsinstans i Danmark, hvorfor Højesterets domme således har den højeste præjudikatsværdi.⁴⁶ Heraf vil SKM2007.501.HR⁴⁷ inddrages for at belyse, hvordan Højesteret lægger vægt på *de faktiske forhold, den fysiske persons egne handlinger*, skatteydere familiære forhold og hvordan Højesteret foretager vurderingen af centrum for livsinteresser, som en *helhedsbedømmelse*. Derudover anvendes SKM2005.79.HR⁴⁸ for at vise, hvordan Højesteret kun inddrager *de faktiske forhold*, som er *vitale* for skatteyder samt fokuserer på *den fysiske persons egne handlinger* i

⁴¹ Michelsen et al., 2017: s. 105

⁴² Ibid. s. 113

⁴³ Tvarnø & Nielsen, 2017: s. 142

⁴⁴ Det skal bemærkes, at der ikke inddrages byretsdomme i afhandlingen. Dette blandt andet ses i lyset, at skattesager, før domstolsreformen i 2007, gik fra landsskatteretten til domstolsbehandling ved en af Landsretterne i 1. instans med fri appel til Højesteret, hvorfor byrettens først tog stilling til skattesager efter 2007, jf. Dahl, 2014: s. 2

⁴⁵ Se mere herom i afsnit 1.5.1.1.2.2

⁴⁶ Tvarnø & Nielsen, 2017: s. 142

⁴⁷ **Sag:** Højesterets dom af 27. juni 2007, j.nr. 271/2004. **Parter:** Skatteyder mod Skatteministeriet. **Faktum:** Skatteyder flyttede til Belgien i 1991 og blev ansat på tidsbegrænset kontrakt hos EU Kommissionen. Familien blev bosiddende i Danmark, men boede ca. 1 år hos skatteyder i Belgien pga. sygdom. Skatteyder havde endvidere virksomhed, som blev drevet fra Danmark. **Højesteret udtaler:** Skatteyder har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser til Danmark.

⁴⁸ **Sag:** Højesterets dom af 3. februar 2005, j.nr. 314/2003. **Parter:** Skatteyder mod Skatteministeriet. **Faktum:** Skatteyder fraflytter Danmark i 1992. I 1994 har skatteyder bolig til rådighed i Danmark, Tyskland og England. skatteyder har erhvervmæssig aktivitet i alle tre lande, og bliver i 1994 gift med en dansk bosiddende kvinde.

Højesteret udtaler: Skatteyder har de stærkeste personlige og økonomiske tilknytninger til Danmark i 1994.

vurderingen. SKM2001.483.HR⁴⁹ inddrages for at belyse Højesterets afgrænsning af vitale forhold for skatteyder og betydningen af familiære relationer i vurderingen af centrum for livsinteresser.

Landsretsdomme

Landsretterne er de næsthøjeste retsinstanser i Danmark, hvorfor landsretsdomme indeholder næsthøjest præjudikatsværdi. Heraf inddrages SKM2015.576.ØLR⁵⁰ for at udlede, hvordan Landsretten, i lighed med Højesteret, lægger afgørende vægt på *de faktiske forhold*, og at *den fysiske persons egne handlinger* bliver ofret særlig opmærksomhed. Tilmed bliver SKM2008.432.ØLR⁵¹ inddraget for belyse, hvordan Landsretten bedømmer omstændighederne som *et hele* og ofrer særlig opmærksomhed på familiens omstændigheder. Derudover inddrages Landsretternes afgørelser for at belyse, at vurderingen af centrum for livsinteresser følger det vejledende eksempel i pkt. 15 i kommentarerne.

1.5.1.1.2.2 Administrativ praksis

Med afsæt i, at svaret i en lang række tvivlsspørgsmål ikke kan findes i de generelle regler i skattelove, domme, meddelelser, styresignalet mv., må vejledning søges i den administrative praksis.⁵²

På trods af hovedreglen om lovhjemmel til beskatning, har den administrative praksis en betydelig rolle ved fastlæggelsen af, hvad der skal anses som gældende ret.⁵³ Den administrative bindende praksis på skatteområdet dannes af kendelser fra Landsskatteretten.⁵⁴ I det omfang et spørgsmål ikke er afgjort ved Landsskatteretten, vil praksis som udgangspunkt dannes ved offentliggørelse af afgørelser fra Skatterådet, herunder i form af bindende svar.⁵⁵ Ligeledes anser Skattestyrelsen sig for bundet af egne hidtidige afgørelser, hvilket også følger af princippet om lovmæssig forvaltning.^{56 57}

⁴⁹ **Sag:** Højesterets dom af 29. maj 2001, j.nr. I 156-1996. **Parter:** Skatteyder mod Skatteministeriet. **Faktum:** Skatteyder flyttede til Spanien i 1980. Vedkommende ejede ved fraflytning personligt ca. 40 parcelhuse til udlejning, og gennem et anpartsselskab ca. 20 ejendomme. Vedkommende drev begrænset erhvervsmæssig virksomhed i Spanien sammenlignet med Danmark. Vedkommende havde tilmed familie i Danmark, men ikke i Spanien. **Højesteret udtaler:** Skatteyder havde de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser til Danmark.

⁵⁰ **Sag:** Østre Landsrets dom af 26. august 2015, j.nr. B-4438-12. **Parter:** Skatteministeriet mod skatteyder. **Faktum:** Skatteyder blev ansat af en Hollandsk arbejdsgiver i en global stilling og fik en lejlighed stillet til rådighed i Tyskland 1999. Familien var bosiddende i Danmark og skatteyder ejede boligen, som familien var bosiddende i. Skatteyder gør gældende at vedkommende har haft bolig og skattemæssigt hjemsted i perioden 1. januar - 31 august 2001. **Landsretten udtaler:** Efter en samlet bedømmelse har skatteyder de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser til Danmark. Skatteyder har ikke godtgjort, at have haft centrum for livsinteresser i Tyskland i perioden.

⁵¹ **Sag:** Østre Landsrets dom af 28. april 2008, j.nr. B-1444-06. **Parter:** Skatteyder mod Skatteministeriet. **Faktum:** Skatteyder arbejdede som lastbilchauffør og flyttede i 1999 til England. Skatteyder havde bolig til rådighed i både England og Danmark i 1999 og 2000, og besøgte ofte sin familie og venner i Danmark, hvor han havde boet hele sit liv. Tilmed var skatteyder efter fraflytning stadig ansat af sin danske arbejdsgiver, og beholdte bankkonto, postadresse, fagforening og A-kasse. **Landsretten udtaler:** Efter en samlet bedømmelse findes skatteyder, at have de stærkeste personlige og økonomiske til Danmark.

⁵² Michelsen et al., 2017: s. 114

⁵³ Graff, 2003: s. 303 et seq.

⁵⁴ Den Juridiske Vejledning afsnit A.A.7.1.3

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Lovmæssig forvaltning indebærer, at der ikke må ske usaglig forskelsbehandling, jf. Michelsen et al., 2017: s. 115

⁵⁷ Michelsen et al., 2017: s. 115

Landsskatterettens kendelser

Landsskatteretten udgør en del af Skatteministeriet, men fungerer som et uafhængigt nævn i sin sagsbehandling.⁵⁸ Landsskatteretten afgør blandt andet klager over Skatteforvaltningens og Skatterådets afgørelser.⁵⁹ SKM2010.486.LSR⁶⁰ inddrages alene med det formål, at illustrere hvordan den tidligere administrative praksis ligeledes understøttede domstolenes fortolkning af centrum for livsinteresser. Derudover inddrages SKM2019.603.LSR⁶¹ for at udlede, hvorvidt nyere administrativ praksis fortolker centrum for livsinteresser i overensstemmelse med gældende ret, herunder hvordan Landsskatteretten ikke fulgte det vejledende eksempel i pkt. 15 i kommentarerne.

Skatterådets bindende svar

Skatterådet har kompetence til at afgøre de sager, som told- og skatteforvaltningen foreligger Skatterådet til afgørelse.⁶² Formålet med reglerne om bindende svar er at give skatteyder mulighed for, gennem en forenklet sagsbehandling, at få et hurtigt og bindende svar om almindeligt forekommende skattespørgsmål på det tidspunkt, der passer den enkelte.⁶³ Dermed styrkes skatteydere retsstilling for at forøge forudsigeligheden af de skattemæssige konsekvenser af vedkommendes dispositioner. Et bindende svar er bindende for Skatteforvaltningen i forhold til skatteyderen ved efterfølgende behandling af det pågældende spørgsmål.⁶⁴

SKM2021.67.SR⁶⁵ anvendes for at illustrere, hvordan Skatterådets ikke kunne afgøre centrum for livsinteresser, og belyser samtidig, hvordan Skatterådet i sagen kun henviser til deres nyere afgørelser af samme fortolkning og ikke tidligere afgørelser, der indeholder sammenlignelige omstændigheder. SKM2020.247.SR⁶⁶ og SKM2019.454.SR⁶⁷ inddrages for at udlede flere tilfælde, hvor Skatterådet

⁵⁸ Michelsen et al., 2017: s. 82

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ **Sag:** Landsskatterettens kendelse af 14. april 2010, j.nr. 09-01383. **Parter:** Skatteyder mod Skattecentret. **Faktum:** Skatteyder fraflyttede Danmark til fordel for Sverige i 2008. Skatteyder ejede et sommerhus registreret til helårsbeboelse, og ejede yderligere to ejendomme, som blev udlejet efter fraflytning. Skatteyder varetog en stilling i Sverige i et svensk selskab, som var datterselskab til det danske moderselskab, som skatteyder tidligere havde været direktør for. Skatteyder ejede tilmed et holdingselskab, som ejede det danske moderselskab. Skatteydere familie var bosiddende i Danmark. **Landsskatteretten udtaler:** Da skatteyder faktisk bor og arbejder i Sverige, og alene har en bopælsmulighed i Danmark, må skatteyder anses for skattemæssigt hjemmehørende i Sverige.

⁶¹ **Sag:** Landsskatterettens kendelse af 12. sep. 2019, j.nr. 18-0002033. **Parter:** Skatteyder mod SKAT. **Faktum:** Skatteyder er en polsk statsborger, der fraflyttede Polen til fordel for Danmark, som led i en ansættelse i landet. Ægtefællen og børnene blev i Polen, som skatteyder besøgte regelmæssigt i weekenderne. **Landsskatteretten udtaler:** Centrum for livsinteresser kunne ikke afgøres, da de personlige forbindelser var i Danmark, mens de økonomiske forbindelser var i Polen. Landsskatteretten fandt, at skatteydere sædvanlige bopæl var i Danmark og ikke i Polen, hvorfor han ikke var berettiget til kørselsfradrag efter Ligningslovens § 9 C for kørsel mellem Polen og Danmark.

⁶² Den Juridiske Vejledning afsnit A.A.1.3.2

⁶³ Michelsen et al., 2017: s. 85

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ **Sag:** Skatterådets bindende svar af 4. februar 2021, j.nr. 20-1124092. **Parter:** Skatteydere indstilling til Skatterådet. **Faktum:** Skatteyder flyttede til Schweiz pga. en fuldtidsansættelse i landet. Indtil da havde skatteyder boet i Danmark med sin ægtefælle, der fortsat blev boede i deres fælles bolig i Danmark. **Skatterådet udtaler:** Skatteydere centrum for livsinteresse kunne ikke afgøres, hvorfor vedkommende blev anset for hjemmehørende i Schweiz, jf. sædvanligt ophold i litra b.

⁶⁶ **Sag:** Skatterådets bindende svar af 26. maj 2020, j.nr. 20-0013309. **Parter:** Skatteydere indstilling til Skatterådet. **Faktum:** Skatteyder var fuldt skattepligtig til Storbritannien, hvor han havde bolig og sin familie. Skatteyder tiltrådte en

ikke kunne afgøre centrum for livsinteresser, fordi de personlige og økonomiske forbindelser pegede mod hvert sit land. Endvidere bidrager afgørelserne til at belyse, hvordan Skatterådets vurdering af særligt de økonomiske forbindelser afviger fra gældende ret. Derudover inddrages SKM2019.420.SR⁶⁸ som bidrag til, hvordan Skatterådet medtog skatteydere bredere familie og skatteydere subjektive tilkendegivelser i deres vurdering af centrum for livsinteresser. SKM2018.564.SR⁶⁹ inddrages for udlede, hvilke omstændigheder der medfører, at Skatterådet ikke kan afgøre i hvilken stat skatteydere centrum for livsinteresser er.

SKM2016.557.SR⁷⁰ og SKM2016.382.SR⁷¹ inddrages for at understøtte gældende ret samt for at drage paralleller til, hvordan Skatterådet godt kunne afgøre centrum for livsinteresser under sammenlignelige omstændigheder, der forelå i SKM2018.564.SR. SKM2016.382.SR bidrager ligeledes til at understøtte gældende ret, hvor Skatterådet godt kunne afgøre centrum for livsinteresser på trods af, at de personlige og økonomiske forbindelser pegede i hver deres retning. Derudover anvendes afgørelsens omstændigheder samtidig som sammenligningsgrundlag for Skatterådets nyere afgørelser, hvor centrum for livsinteresser ikke kunne afgøres.

1.5.2 Økonomisk metode

Formålet med den økonomiske analyse er at undersøge, hvilke udfordringer P/A-forholdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder kan medføre, og hvorvidt Skattestyrelsen har incitament til at fortsætte

stilling i Danmark. **Skatterådet udtaler:** Skatteyder havde de væsentligste personlige forbindelser til Storbritannien og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark, hvorfor centrum for livsinteresser ikke kunne afgøres. Skatteyder var hjemmehørende i Storbritannien, jf. sædvanligt ophold i litra b.

⁶⁷ **Sag:** Skatterådets bindende svar af 27. august 2019, j.nr. 19-0209789. **Parter:** Skatteydere indstilling til Skatterådet. **Faktum:** Hollandsk statsborger, der tiltrådte en ikke-tidsbegrænset stilling i Danmark i 2019. Vedkommendes familie blev boende i Holland i en bolig, hvor vedkommende selv havde boet i en overvejende del af sit liv. Vedkommende havde ingen personlige eller familiære forbindelser til Danmark, og havde lejet en lille lejlighed for at kunne varetage sit arbejde i Danmark. Vedkommende havde både bankkonti og pensionsopsparing i Holland og Danmark. **Skatterådet udtaler:** Sagen kan ikke afgøres efter centrum for livsinteresser, og bør afgøres efter vedkommendes statsborgerskab.

⁶⁸ **Sag:** Skatterådets bindende svar af 25. juni 2019, j.nr. 19-0269946. **Parter:** Skatteydere indstilling til Skatterådet. **Faktum:** Polsk statsborger, der tog ansættelse i Danmark. Vedkommende fastholdte sin familie, fast ejendom, bankkonti, pensionsopsparing og andre aktiver i Polen, og havde lønindkomst, bankkonti og bolig til rådighed i Danmark. **Skatterådet udtaler:** Skatteyder har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser til Polen.

⁶⁹ **Sag:** Skatterådets bindende svar af 23. oktober 2018, j.nr. 18-0838956. **Parter:** Skatteydere indstilling til Skatterådet. **Faktum:** Skatteyder bor i Storbritannien, men arbejder i Danmark som direktør, og vil leje en lejlighed i Danmark og derved blive fuld skattepligtig i Danmark. **Skatterådet udtaler:** Det kan ikke afgøres, i hvilken af staterne skatteyder har centrum for sine livsinteresser. Skatteyder skal derfor anses for hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis opholder sig, hvilket er Storbritannien, jf. art. 4, stk. 2, litra b.

⁷⁰ **Sag:** Skatterådets bindende svar af 15. november 2016, j.nr. 16-1409437. **Parter:** Skatteydere indstilling til Skatterådet. **Faktum:** Skatteyder bor i USA med sin hustru og børn. Skatteyder bliver ansat i et dansk selskab, og får en bolig i Danmark. Skatteydere familie bliver boende i USA. Skatterådet bekræfter, at skatteyder bliver skattemæssigt hjemmehørende i USA efter art. 4. **Skatterådet udtaler:** Centrum for livsinteresser er i USA. Skatterådet har ved vurderingen lagt vægt på, at skatteyder har bibeholdt boligen i USA, hvor også hustru og børn fortsat bor.

⁷¹ **Sag:** Skatterådets bindende svar af 30. august 2016, j.nr. 16-0592979. **Parter:** Skatteydere indstilling til Skatterådet. **Faktum:** Skatteyder er dansk statsborger, men fraflyttede Danmark til fordel for USA i 1976. Skatteyder er nu fuld skattepligtig til USA, hvor vedkommende bor og arbejder. Skatteyder er medindehaver af den virksomhed han arbejder i og som har hovedkontor i USA. Skatteyder påtænker at erhverve en lejlighed i Danmark. **Skatterådet udtaler:** Skatterådet vurderer, at skatteydere centrum for livsinteresser ville være i USA som følge af erhvervelsen af den danske bopæl, fordi skatteyder har en veninde som han bor sammen med i weekenderne i USA samt børn og børnebørn i USA.

samarbejdet i et spilteoretisk scenarie, hvor skatteyder har anlagt en retssag om fortolkningen af centrum for livsinteresser. Analysen tager udgangspunkt i den deduktive metode,⁷² da eksisterende teorier anvendes til at besvare problemstillingerne, hvorved der deduceres fra antagelserne i *explanans* til *explanandum*.⁷³

Med afsæt i at afhandlingen anvender P/A-teorien og spilteorien, vil der indledningsvist blive redegjort for det neoklassiske forskningsprogram, da begge teorier udspringer heraf. Heri beskrives de teorier og modeller, som er udvalgt for at kunne besvare problemformuleringen.

1.5.2.1 Neoklassisk teori

Neoklassisk teori er grundstenen i moderne økonomisk teori, og bygger på en betragtning af virksomheder som en produktionsfunktion, idet interne forhold ikke tillægges betydning.⁷⁴

Udgangspunktet i neoklassisk teori er antagelserne om, at virksomheden og agenterne er fuldt rationelle beslutningsenheder, der henholdsvis profitmaksimerer og nyttemaksimerer.⁷⁵ Med afsæt i disse antagelser, er formålet med den neoklassiske teori at forklare og forudsige aktørernes markedsmæssige adfærd.⁷⁶ På trods af, at den neoklassiske teori simplificerer virkeligheden, hvorfor der eksisterer en vis usikkerhed om teoriernes anvendelse i praksis,⁷⁷ vil anvendelsen af teoriens nedlagte antagelser bidrage til en mere nærgående forståelse af de empiriske fænomener, og fungerer således som en form for målestok til de belyste problemstillinger.⁷⁸

1.5.2.2 P/A-teori

P/A-teorien udspringer af det managerialistiske forskningsprogram, der er en udvidelse af det neoklassiske forskningsprogram, men som bryder med den neoklassiske situationsdeterministiske heuristik, fordi managerialismen netop studerer situationer.⁷⁹ Dog adskiller P/A-teorien sig fra det managerialistiske forskningsprogram ved at analysere aktøren fra et bytteperspektiv, hvilket betyder, at den enkelte transaktion mellem to aktører udgør den basale analyseenhed.⁸⁰

Teorien om et simpelt P/A-forhold karakteriseres som en relation mellem to rationelle, nyttemaksimerende parter, *principalen* og *agenten*, hvor principalen, engagerer agenten til at udføre

⁷² Knudsen, 1994, s. 58

⁷³ Tvarno & Denta, 2015, s. 184

⁷⁴ Knudsen, 1997: s. 67

⁷⁵ Tvarnø & Nielsen, 2017: s. 433

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Knudsen, 1997: s. 88

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ Ibid. s. 157

⁸⁰ Ibid. s. 164

en ønsket opgave.⁸¹ Den økonomisk analyse tager udgangspunkt i den klassiske P/A-teori, men indeholder samtidig en alternativ anvendelse af dele af teorien. Først og fremmest anskues det post kontraktuelle forhold mellem skatteyder og Skattestyrelsen at udgøres af artikel 4, stk. 2, litra a, 2. pkt., der hjemler de kontraherende staters respektive skattemyndigheders vurdering af centrum for livsinteresser. Herved er der altså ikke tale om en direkte, klassisk kontakt mellem to aktører, men derimod et indirekte kontraktgrundlag, der binder Skattestyrelsen, som offentlig myndighed, til at yde en service for alle skatteydere, hvis centrum for livsinteresser skal vurderes som følge af dobbeltdomicil. I forlængelse af, at der ikke er tale om et klassisk over-/underordningsforhold, anvendes antagelsen om agentens kompensation og accept af kontrakten ligeledes alternativt. Her anskues Skattestyrelsen altid at blive økonomisk kompenseret i form af en indirekte finansiering gennem skatteydernes opkrævede skatter, hvormed Skattestyrelsen samtidig ikke har mulighed for at afvise at foretage en vurdering af centrum for livsinteresser.

Derudover bygger P/A-teorien på antagelsen om, at aktørerne er nyttemaksimerende,⁸² hvilket er i overensstemmelse med antagelsen om, at skatteyder egennyttmaksimerer ved at betale den lavest mulige skat efter gældende ret. Dog anvendes antagelsen alternativt for Skattestyrelsen, der ikke kan anses for at være en profitmaksimerende aktør som følge af sin offentlige myndighedsrolle, der alene har til formål at varetage samfundsmæssige forpligtelser. I stedet antages Skattestyrelsen at være samfundsnyttmaksimerende, hvorfor antagelsen om nyttemaksimering således anvendes alternativt.

Det findes særligt relevant at anvende en P/A-tilgang, da analysen ikke har til formål at undersøge en dybdegående forklaring af strukturen og funktionaliteten af komplekse kontraktforhold, men derimod har til formål at indikere årsagerne til og løsningerne for potentielle interessekonflikter mellem kontraktsparter.⁸³ Den alternative anvendelse af P/A-teorien vurderes tilmed at være afgørende for at opnå den mest specifikke behandling, og dermed belyse præcist *hvilke* udfordringer, der gør sig gældende ved vurderingen af centrum for livsinteresser.

1.5.2.3 Spilteori

Spilteori er en videreudvikling af den neoklassiske teori og udgør hovedparadigmet inden for industriøkonomi.⁸⁴ Den spilteoretiske analyse opstiller et spilteoretisk scenarie, der har til formål at undersøge, hvilken adfærd Skattestyrelsen⁸⁵ har i et samarbejde med skatteyder under en igangværende retssag, for at udlede, hvorvidt Skattestyrelsens samarbejdsvillighed forventes

⁸¹ Knudsen, 1997: s. 164

⁸² Hendrikse, 2003: s. 150

⁸³ Ibid.

⁸⁴ Knudsen, 1997: s. 88

⁸⁵ Af pædagogiske årsager anvendes *Skattestyrelsen* som et udtryk for Skatteministeriet i det spilteoretiske scenarie, selvom det er sidstnævnte, som i praksis optræder som procespart i civile retssager, jf. Den Juridiske Vejledning afsnit A.A.10.3.2.

opretholdt i fremtidige perioder. Der er således tale om et infinitivt gentaget spil,⁸⁶ da spillerne er uvidende om, hvornår retssagen vil slutte, idet Skattestyrelsens mulighed for at fravige sagen, ved at tage bekræftende til genmæle, eksisterer under hele spillet.

Den spilteoretiske analyse fastholder den neoklassiske antagelse om henholdsvis profit- og nyttemaksimering, hvor spillerne vælger den strategi som forventes at udløse det højeste pay-off.⁸⁷ Derudover anvender den spilteoretiske analyse ikke den neoklassiske antagelse om fuld rationalitet, men derimod antagelsen om strategisk rationalitet, hvilket indebærer, at en spiller træffer et valg som følge af forventningerne til modspillerens adfærd.⁸⁸ Fordelen ved at anvende spilteori er, at det er en mere fleksibel teori, der etablerer muligheden for at undersøge mere direkte former for interaktion, hvori den strategiske adfærd mellem to forskellige økonomiske aktører, kan udledes.⁸⁹

Spillet løses med afsæt i den klassiske spilteori, men indeholder ligeledes en alternativ anvendelse af dele af teorien. For at udlede Skattestyrelsens incitament til samarbejde, anvendes diskonteringsfaktoren, der er et udtryk for den værdi, som et fremtidigt pay-off skal diskonteres med, for at finde den nutidige værdi heraf.⁹⁰ Hertil anvendes antagelserne om reciprocitet⁹¹ og grim trigger⁹² som adfærdsmæssige strategier, der bidrager til at kunne udlede, hvilket valg Skattestyrelsen vil vælge. Eftersom diskonteringsfaktoren og teorien om reciprocitet og grim trigger traditionelt anvendes til at forklare konkurrenceretlige problemstillinger,⁹³ findes det relevant at foretage en alternativ anvendelse af teorien. Den alternative anvendelse indebærer, at diskonteringsfaktorens individuelle faktorer samt belønnings- og straftilstanden tilpasses til henholdsvis fortolkningen af centrum for livsinteresser samt retssagens udfald.

For at vurdere, hvorvidt strategierne danner en ligevægt, hvor samarbejdet opretholdes, skal det kontrolleres om betingelsen om *no-deviation constraint* er opfyldt.⁹⁴ Nærværende spil følger dog ikke denne klassiske industriøkonomiske betingelse, hvor profitten ved samarbejde altid deles ligeligt mellem spillerne, da der ikke er tale om en fælles genereret profit. Derudover findes det afgørende at foretage en sondring mellem pay-off ved samarbejde og pay-off ved afvigelse, da Skattestyrelsens payoff afhænger af de omkostninger, der følger af spillets tre forskellige udfald. I denne forbindelse anvendes spilteorien alternativt, for i højere grad at kunne nuancere betingelsen om *no-deviation*

⁸⁶ Dutta, 1999: s. 229

⁸⁷ Knudsen, 1997: s. 94

⁸⁸ Ibid. s. 89

⁸⁹ Ibid. s. 107

⁹⁰ Cabral, 2017: s. 219

⁹¹ Dutta, 1999: s. 229

⁹² Ibid. s. 222

⁹³ Ibid. s. 222

⁹⁴ Cabral, 2017: s. 219

constraint, således at der foretages en korrekt og nuanceret undersøgelse af hvorvidt samarbejdet kan forventes opretholdt af Skattestyrelsen.

1.5.2.4 TOT-teori

For at kunne udlede et retvisende resultat af de forskellige pay-offs ved udfaldene i ovenstående spilteoretiske scenarie, findes det nærliggende at foretage en analyse af omkostningerne med bidrag fra transaktionsomkostningsteorien. Transaktionsomkostningsteorien bygger på den nyinstitutionelle metode, og adskiller sig fra den neoklassiske antagelse om ubegrænset rationalitet, da der i stedet tages udgangspunkt i begrænset rationalitet og opportunistisk adfærd.⁹⁵ For at analysere hvilke transaktionsomkostninger, som opstår i spillets tre udfald, anvendes begreberne *søgeomkostninger*, *forhandlingsomkostninger* og *kontrolomkostninger*⁹⁶ samt dimensionerne *frekvens*, *usikkerhed* og *aktivspecifitet*.⁹⁷ Analysen af transaktionsomkostningerne bidrager således som målestok for Skattestyrelsen og skatteydere pay-offs. Således anvendes transaktionsomkostningsteorien alene med det alternative formål at foretage en mere nuanceret og dybdegående analyse af omkostningerne i det spilteoretiske scenarie.

1.5.3 Integreret metode

Den integrerede analyse undersøger, i hvilken grad to fremsatte retspolitiske løsningsforslag vil optimere den nuværende retstilstand ud fra et retssikkerhedshensyn⁹⁸ og en Kaldor Hicks-betragtning. Således tager den integrerede analyse udgangspunkt i en retspolitisk tilgang for at analysere, hvordan udformningen af den nuværende retstilstand *bør* være, og dermed *de lege ferenda*.⁹⁹ Med afsæt i de juridiske og økonomiske udledte konklusioner, fremsættes to retspolitiske løsningsforslag, der integrerer jura og økonomi ved at have et fælles formål om at optimere retsstillingen, således at den samlede retssikkerhed og samfundsvelfærd øges.

For at kunne vurdere, hvorvidt de to retspolitiske løsningsforslag opnår en øget samfundsvelfærd, findes det relevant at inddrage de retspolitiske målsætninger og hensyn bag skatteretten som sammenligningsgrundlag til den nuværende retstilstand. Målsætningerne om skatteneutralitet og universalitet samt hensynet til retssikkerhed inddrages, da det vurderes at udgøre grundlæggende retspolitiske målsætninger og hensyn, som ikke må nedprioriteres eller overses ved optimeringen af retstilstanden. Eftersom begrebet *retssikkerhed* vurderes at være svært at kategorisere, da det ikke

⁹⁵ Lippert-Rasmussen et al., 1993: s. 2 et seq.

⁹⁶ Knudsen, 1997: s. 215

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Begrebet *retssikkerhed* uddybes i afsnit. 4.2.2

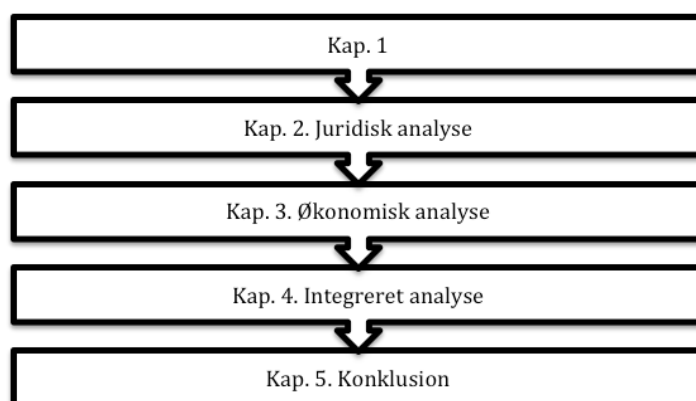
⁹⁹ Tvarnø & Nielsen, 2017: s. 445

anses for at have et fast juridisk eller økonomisk indhold, findes dette ligeledes relevant at klarlægge i den integrerede analyse.

Analysen anvender en Kaldor Hicks-efficiensbetragtning til at vurdere, hvorvidt løsningsforslagene vil medføre en optimering af samfundsvelfærden. Efficiens er et økonomisk begreb, der betegner den optimale retstilstand og bygger på en effektiv ressourceallokering.¹⁰⁰ Der er tale om en Kaldor Hicks-efficient tilstand, såfremt retstilstanden medfører en tilstrækkelig høj optimering af samfundsvelfærden, således at retsreglen medfører større velfærd end de afledte negative effekter heraf.¹⁰¹ Med afsæt heri, vurderes og opvejes de positive og negative effekter ved de to løsningsforslag, for at udlede, om der kan opnås en Kaldor Hicks efficient tilstand.

1.6 Struktur

Strukturen i afhandlingen består af fem overordnede kapitler, som illustreret i nedenstående figur 1.



Figur 1. Afhandlingens struktur (kilde: egen tilvirkning)

Kapitel 1 indeholder en præsentation af afhandlingens problemstilling, afhandlingens juridiske-, økonomiske- og integrerede problemformulering samt afhandlingens synsvinkel og afgrænsning.

Kapitel 2 udgør af afhandlingens juridiske analyse. Indledningsvist analyseres gældende ret for centrum for livsinteresser i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. Herefter analyseres fortolkning af centrum for livsinteresser i nyere administrativ praksis. Endeligt sammenholdes fortolkning i gældende ret med fortolkningen i nyere administrativ praksis for at udlede, hvorvidt centrum for livsinteresser, i nyere administrativ praksis, fortolkes i overensstemmelse med gældende ret..

¹⁰⁰ Cabral, 2017: s. 26

¹⁰¹ Eide & Stavang, 2018: s. 15

Kapitel 3 udgør afhandlingens økonomiske analyse. Indledningsvist analyseres det P/A-forhold, som eksisterer mellem skatteyder og Skattestyrelsen i Skattestyrelsens vurdering af centrum for livsinteresser. Herefter opstilles et spilteoretisk scenarie, hvor skatteyder har anlagt en retssag mod Skattestyrelsen om fortolkningen af centrum for livsinteresser, hvoraf det undersøges, hvorvidt Skattestyrelsen har incitament til at samarbejde i retssagen eller tage bekræftende til genmæle.

Kapitel 4 udgør afhandlingens integrerede analyse. Med afsæt i de juridiske og økonomisk resultater, fremsættes to retspolitiske løsningsforslag, der har til formål at optimere den nuværende retstilstand.

Kapitel 5 konkluderer på analyserne i kapitel 2, 3 og 4, og udgør således afhandlingens samlede resultat på baggrund af de fremsatte problemformuleringer.

Kapitel 2. Juridisk analyse

2.1 Introduktion

Den juridiske analyse har til formål at undersøge, hvad gældende ret er, ved anvendelsen af centrum for livsinteresser i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. og hvorvidt fortolkningen af kriteriet i nyere administrativ praksis er i overensstemmelse med gældende ret. Med afsæt heri, undersøges det i afsnit 2.2, hvad gældende ret er ved fortolkningen af centrum for livsinteresser. Herefter følger en analyse i afsnit 2.3, der undersøger i hvilket omfang kriteriet i nyere administrativ praksis fortolkes i overensstemmelse med gældende ret. Afslutningsvist indeholder afsnit 2.4 en samlet konklusion på den juridiske analyse.

2.2 *Centrum for livsinteresser* i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt.

For at udlede gældende ret ved anvendelsen af centrum for livsinteresser, analyseres indledningsvist bestemmelsens ordlyd samt kommentarerne hertil. I forlængelse heraf foretages en formålsfortolkning samt en analyse af samspillet med kriteriet, fast bolig. Herefter undersøges de relevante elementer, der udledes af bestemmelsens ordlyd samt kommentarerne hertil. I analysen heraf, inddrages relevant domspraksis som fortolkningsbidrag. Derudover inddrages tidligere administrativ praksis på området for, at belyse, hvorvidt tidligere administrativ praksis har været i overensstemmelse med gældende ret. Endeligt foretages en sammenfatning af gældende ret for centrum for livsinteresser.

2.2.1 Bestemmelsens ordlyd og kommentarer hertil

For at udlede, hvilke elementer, der skal analyseres dybdegående for at udlede gældende, analyseres ordlyden suppleret af kommentarerne hertil.

2.2.1.1 Ordlyden i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt.

Ordlyden af art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. er som følgende:

“Såfremt vedkommende har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal vedkommende anses for kun at være hjemmehørende i den stat, med hvilken vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (centrum for sine livsinteresser)”

Af ovenstående ordlyd kan det udledes, at der hverken fremgår en beskrivelse, uddybning eller definition af centrum for livsinteresser eller betydningen bag. Denne uklarhed rejser imidlertid en lang række spørgsmål. Hvad dækker begreberne, *personlige og økonomiske forbindelser*, over? Hvilke forbindelser kan anses for at udgøre de *stærkeste* forbindelser? Skal de personlige forbindelser vurderes overfor de økonomiske forbindelser, og hvilke forhold skal iagttages for at kunne foretage en korrekt afvejning heraf?

Det fremgår af fortolkningsreglen i art. 3, stk. 2, at såfremt modeloverenskomsten indeholder en definitionen af et givent udtryk, skal denne definition anvendes. Såfremt udtrykket ikke er defineret i modeloverenskomsten, anvendes kommentarerne.¹⁰² På baggrund af de af ordlyden affødte uklarheder, vil kommentarerne til således blive inddraget nedenfor.

2.2.1.2 Pkt. 14 og 15 i kommentarerne

Det følger af pkt. 3 i introduktionen til OECD's modeloverenskomst, at skattemyndighederne i de kontraherende stater skal anvende kommentarerne ved anvendelse og fortolkning af bestemmelserne i modeloverenskomsten. Ud af i alt 13 kommentarer, der alle omhandler dobbeltdomicil, vedrører alene pkt. 14 og 15 direkte udtrykket; *centrum for livsinteresser*. Nedenfor fremgår ordlyden af pkt. 14 og pkt. 15.¹⁰³

- 14. (1) Hvis den fysiske person har en fast bolig i begge kontraherende stater, giver stk. 2 forrang til den stat, med hvilken vedkommendes personlige og økonomiske forbindelser er stærkest, forstået som centrum for vedkommendes livsinteresser. (2) Når bopæl ikke kan afgøres under henvisning til denne regel, giver stk. 2 et subsidiært kriterium, der først er sædvanligt ophold og dernæst statsborgerskab. Hvis den fysiske person er statsborger i begge stater eller i ingen af dem, skal spørgsmålet løses ved gensidig aftale mellem de berørte stater i overensstemmelse med den procedure, der er fastlagt i art. 25.**
- 15. Hvis den fysiske person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på (3) de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater vedkommende har de stærkeste (4) personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til vedkommendes familie og sociale forhold, vedkommendes beskæftigelse, vedkommendes politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, vedkommendes forretningssted, det sted, hvorfra vedkommende administrerer sine aktiver osv. (5) Omstændighederne**

¹⁰² Schmidt et al., 2020: s. 27

¹⁰³ Nummereringerne samt fremhævelserne er udtryk for egen tilvirkning, der har til formål at skabe overblik over de fokuspunkter, der danner grundlag for afhandlingens efterfølgende analyser.

skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser med udgangspunkt i (6) den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed. (7) Hvis en person, som har en bolig i en stat, etablerer en anden bolig i den anden stat og bibeholder den første bolig, kan det faktum, at vedkommende bibeholder den første bolig i de omgivelser, hvor vedkommende altid har boet, hvor vedkommende har arbejdet, og hvor vedkommende har sin familie og ejendele, sammen med andre elementer bidrage til at vise, at vedkommende har bevaret centrum for sine livsinteresser i den første stat.

Pkt. 14 forklarer overordnet indholdet og den systematiske anvendelse af art. 4, stk. 2, mens pkt. 15 udelukkende tager udgangspunkt i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. Pkt. 15 indeholder en beskrivelse af, hvad der skal forstås ved centrum for livsinteresser, og nævner positivt en række forhold, der skal iagttages ved vurderingen heraf. Det kan endvidere bemærkes, at ordlyden i pkt. 15 overlader fortolkningen af centrum for livsinteresser til et vist skøn, hvilket skal ses i lyset af pkt. 27 i de generelle bemærkninger til modeloverenskomsten. Heraf fremgår det, at modeloverenskomsten søger at specificere en konkret regel til enhver situation hvis muligt, men at det er nødvendigt at overlade modeloverenskomstens en vis grad af fleksibilitet, foreneligt med den effiente anvendelse af modeloverenskomsten.

Med afsæt i ovenstående, findes det relevant at foretage følgende nærmere analyser; (1) formålet bag centrum for livsinteresser, (2) samspillet med fast bolig, (3) de faktiske forhold (4) de personlige og økonomiske forbindelser samt en afvejning af de personlige og økonomiske forbindelser, herunder (5) omstændighederne skal bedømmes som et hele, (6) den fysiske persons egne handlinger samt (7) det vejledende eksempel i pkt. 15 (herefter omtalt: *pkt. 15-eksemplet*).

2.2.2 Formålet bag *centrum for livsinteresser*

Ifølge pkt. 2 i kommentarerne, har art. 4, stk. 2 til formål: “(...) at træffe afgørelse i tilfælde af *dobbeltdomicil*”. Ligeledes fremgår det af pkt. 10 i kommentarerne, at centrum for livsinteresser: “(...) for så vidt muligt skal være af sådan en beskaffenhed, at der ikke kan være tvivl om, at den pågældende person kun opfylder det i én stat (...)” Det fremgår ikke af ordlyden i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt., hvorvidt der kan være tale om mere end ét centrum for livsinteresser. Selve udtrykket, *centrum for livsinteresser*, kan, isoleret set, siges kun at indikere ét centralt punkt, hvortil de *stærkeste* personlige og økonomiske forbindelser kan tilknyttes.¹⁰⁴ Henset til formålet om at træffe en afgørelse ved *dobbeltdomicil* samt at kriteriet kun kan opfyldes i én stat, vil det dermed være modstridende,

¹⁰⁴ Baker et al. 2010: s. 172

hvis en skatteyder kunne have mere end ét centrum for livsinteresser i de to kontraherende stater. På baggrund heraf, kan det lægges til grund, at en skatteyder kun kan have ét centrum for livsinteresser efter art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt.

Dette giver anledning til at belyse den situation, hvor det ikke kan afgøres til hvilken stat skatteyderen har sit centrum for livsinteresser. Dette synspunkt udspringer af ordlyden i art. 4, stk. 2, litra b om sædvanligt ophold, der kun finder anvendelse, såfremt centrum for livsinteresser ikke kan afgøres. Ordlyden i art. 4, stk. 2, litra b er følgende: “(...) *kan det ikke afgøres, i hvilken af de to stater, personen har centrum for livsinteresser (...) skal vedkommende anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken vedkommende sædvanligvis opholder sig.*”¹⁰⁵ På baggrund heraf indeholder sædvanligt ophold således muligheden for, at en skatteyers centrum for livsinteresser ikke kan afgøres. Dette kan tyde på, at de forskellige faktorer, der anvendes til at vurdere centrum for livsinteresser, kan pege i forskellige retninger på en sådan måde, at det ikke er muligt at identificere tilknytningsfaktorer, som er stærke nok til at statuere et centrum for livsinteresser.

Således kan det udledes, at formålet bag centrum for livsinteresser er at træffe afgørelse i tilfælde af dobbeltdomicil og at der ved fastlæggelsen af centrum for livsinteresser ikke kan være tvivl om, at skatteyderen kun opfylder kriteriet i én stat.

2.2.3 Samspillet med *fast bolig* i art. 4, stk. 2, litra a, 1. pkt.

Det følger af både ordlyden i art. 4, stk. 2, litra a samt af pkt. 14 i kommentarerne, at centrum for livsinteresser i 2. pkt. er subsidiær til fast bolig i 1. pkt. Dette betyder, at centrum for livsinteresser kun skal anvendes i tilfælde af, at skatteyderen har fast bolig til rådighed i begge de kontraherende stater. Således har centrum for livsinteresser en afgørende rolle i vurderingen af skattemæssigt hjemsted, såfremt en skatteyder har fast bolig til rådighed i to eller flere kontraherende stater. I situationer hvor en skatteyder anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater, findes det i overvejende grad mindre sandsynligt, at kriteriet om fast bolig altid kan løse konflikten om dobbeltdomicil. Der kan herved argumenteres for, at fast bolig i mange situationer allerede vil være opfyldt ved anvendelsen af art. 4, stk. 1, hvor de kontraherende stater indledningsvist konstaterer fuld skattepligt for skatteyderen.

På trods af, at centrum for livsinteresser ikke udgør et selvstændigt kriterium, men derimod et subsidiært kriterium i forlængelse af fast bolig, indikerer ovenstående, at centrum for livsinteresser spiller en vigtig rolle i situationer med dobbeltdomicil.¹⁰⁶ Endvidere kan det udledes, at eftersom fast

¹⁰⁵ Citat, art. 4, stk. 2, litra b, 1. komma i OECD's modeloverenskomst

¹⁰⁶ Baker et al., 2010: s. 172

bolig og centrum for livsinteresser er indeholdt i den samme bestemmelse i litra a, taler det for, at fast bolig skal anses som en væsentlig livsinteresse for skatteyderen. Således bør en fast bolig anses for at være en prototype af de væsentlige forbindelser, der kan pege i retning af fastlæggelsen af vedkommendes centrum for livsinteresser.

2.2.4 “De faktiske forhold”

Som nævnt ovenfor, angiver pkt. 15 i kommentarerne, at det er: “(...) *nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser*” samt at “ (...) *omstændighederne skal bedømmes som et hele (...)*” Det er således *nødvendigt* at lægge vægt på de *faktiske forhold*, hvormed der anlægges en objektiv tilgang ved inddragelsen af de faktiske omstændigheder.¹⁰⁷ Selvom det fremgår positivt af ordlyden, at der ikke må ses bort fra de faktiske forhold, fremgår det ikke, hvorvidt der kan inddrages andre forhold. I den forbindelse bør det bemærkes, at der er mulighed for, at andre forhold, end de faktiske forhold, kan indgå i vurderingen af de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser.

2.2.4.1 Objektive, dokumenterbare forhold

Ved objektive, faktiske forhold forstås forhold baseret på uafhængige, observerbare omstændigheder, som inddrages uden at tage stilling til skatteydere individuelle tilknytning.¹⁰⁸ Ved at anlægge en overvejende objektiv inddragelse af personlige forbindelser, og dermed i bredt omfang ekskludere de subjektive faktorer, vil der, i relation til skatteydere familie, både skulle inddrages tætte familiemedlemmer samt familiemedlemmer fra den bredere familie.¹⁰⁹ Ikke desto mindre kan der dog opstå situationer, hvor inddragelsen af faktorer, i vurderingen af en skatteydere personlige forbindelser, kan indeholde en vis grad af subjektivitet. Ved at anlægge en mere subjektiv inddragelse, vil skatteyderen eksempelvis selv skulle tilkendegive til hvilke familiemedlemmer vedkommende har det tætteste forhold.¹¹⁰

Ud fra en objektiv tilgang, vil der som udgangspunkt alene lægges vægt på, hvor skatteydere nære familie er bosiddende, mens en subjektiv tilgang samtidig kan lægge vægt på, hvordan skatteydere anser sit forhold til sin familie. Eksempelvis kan skatteyderen være tæt forbundet med sine voksne børn eller et større antal familiemedlemmer end blot den nære familie.¹¹¹ Dog vil de subjektive tilkendegivelser ikke altid være baseret på de observerbare, faktiske forhold. De subjektive og objektive overvejelser, der indgår ved inddragelse af en skatteydere familiemedlemmer, kan dog ikke

¹⁰⁷ Vogel, 1997: s. 249

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ Baker et al. 2010: s. 175

¹¹⁰ Ibid. s. 174

¹¹¹ Ibid. s. 175

anskues ved inddragelse af vedkommendes andre sociale forhold. I denne sammenhæng vil inddragelse af specifikke venskaber udelukkende være præget af en subjektiv tilgang.¹¹²

2.2.4.2 Forholdet til skatteydere *egne handlinger*

I relation til det ovenstående, findes det endvidere relevant at inddrage pkt. 15 i kommentarerne, der angiver, at overvejelser med udgangspunkt i en skatteydere *egne handlinger*, skal ofres særlig opmærksomhed. Det er ikke tydeligt, at denne kommentar har til formål at vurdere centrum for livsinteresser ud fra en høj grad af subjektivitet, som følge af skatteydere *egne intentioner*.¹¹³ I modsætning hertil, kan der af ordlyden lægges til grund, at opmærksomheden skal henledes på skatteydere *egne handlinger* frem for de handlinger, som vedkommende ikke har kontrol over.¹¹⁴ Et eksempel på en skatteydere *egne handlinger* er, at vedkommende af egen drift vælger at opsøge ansættelse i et andet land. Det modsatte eksempel er, hvis en skatteyder bliver ansat af sin arbejdsgiver i et andet land uden at vedkommende har nogen direkte kontrol herover. I det første eksempel bør der ofres særlig opmærksomhed på, at skatteyderen, af egen drift, opsøger ansættelse i et andet land, hvormed vedkommende således tilkendegiver sin hensigt gennem sine *egne handlinger*.

Således vurderes det, at art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt og kommentarerne hertil ikke giver en direkte vejledning i, hvordan sondringen mellem objektive og subjektive forhold skal vurderes og inddrages. Henset til pkt. 15 i kommentarerne, skal der som udgangspunkt lægges vægt på de faktiske forhold, hvorfor der skal inddrages forhold, som er observerbare og objektive.¹¹⁵ Ikke desto mindre er det dog klart, at det i vurderingen af de personlige forbindelser, er uundgåeligt at udelade forhold, der kan indeholde en vis grad af subjektivitet.

2.2.4.3 Retspraksis om “*de faktiske forhold*”

Højesteret lagde i SKM2007.501.HR og SKM2005.79.HR afgørende vægt på de faktiske, dokumenterbare forhold. I 2007 fastslog Højesteret i SKM2007.501.HR, at en dansk statsborger, med tilknytning til både Danmark og Belgien, skulle anses for at have sit centrum for livsinteresser i Danmark. Skatteyder gjorde gældende, at vedkommendes centrum for livsinteresser var i Belgien blandt andet som følge af en ansættelse hos EU Kommissionen i Bruxelles.¹¹⁶ Imidlertid lagde Højesteret vægt på, at ansættelsen hos EU Kommissionen udsprang af en tidsbegrænset konsulentkontrakt.¹¹⁷ Skatteyder gjorde gældende, at konsulentkontrakten var tidsbegrænset, da EU Kommissionens ansættelseskvote var opbrugt, og at vedkommende derudover indtog en stilling som

¹¹² Baker et al. 2010: s. 175

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ Vogel, 1997: s. 249

¹¹⁶ SKM2007.501.HR, s. 1

¹¹⁷ Ibid. s. 5

ansat: *“I det daglige har klageren konstant indtaget en ansats stilling. Han har med andre ord stået i et direkte over-underordningsforhold og haft en fast, varig tilknytning til sin arbejdsplads i Bruxelles.”*¹¹⁸ Desuden blev konsulentkontrakten forlænget flere gange. Højesteret hæftede sig dog ved dét faktiske forhold, at kontrakten var tidsbegrænset, hvorfor dommen således kan anses som et udtryk for, at Højesteret tager udgangspunkt i de faktiske, observerbare forhold i vurderingen af centrum for livsinteresser. Nærværende dom er ligeledes inddraget i Den Juridiske Vejledning afsnit C.F.8.2.2.4.1.2, som et eksempel på, hvordan Skattestyrelsen vurderer centrum for livsinteresser.

I 2005 fokuserede Højesteret, i SKM2005.79.HR, ligeledes på de faktiske forhold fremfor skatteydere subjektive tilkendegivelse. Dommen omhandlede en dansk skatteyder, der var fraflyttet Danmark i 1992, og som i 1994 havde haft bolig til rådighed i både Danmark, Tyskland og England.¹¹⁹ Højesteret lagde stor vægt på det forhold, at skatteyder blev gift med en dansk bosiddende kvinde i 1994, selvom vedkommende anførte, at der ikke havde været noget samliv med ægtefællen i perioden, og at ægteskabet gik i opløsning kort tid efter brylluppet. Hertil gjorde Højesteret gældende, at Skatteydere påstand: *“(…) bestrides som udokumenteret og komplet usandsynligt, både i lyset af oplysningerne vedrørende tiden forud for brylluppet og oplysningerne om det efterfølgende forløb.”*¹²⁰ Således blev der i denne højesteretsdom igen lagt stor vægt på de faktiske, dokumenterbare omstændigheder, idet den subjektive tilkendegivelse fra skatteyderen ikke kunne dokumenteres. Således kan det udledes, at Højesteret i SKM2007.501.HR og SKM2005.79.HR tog udgangspunkt i de faktiske forhold, og de subjektive tilkendegivelser ikke blev tillagt vægt, da disse var udokumenterbare.

Østre Landsret har, i overvejende grad, fulgt Højesterets fortolkning af de faktiske forhold, hvilket fremgår af SKM2015.576.ØLR. SKM2015.576.ØLR omhandlede en skatteyder, der flyttede fra Danmark til Tyskland, hvoraf Østre Landsret vurderede, at centrum for livsinteresser var i Danmark. Skatteyderen var ansat af en Hollandsk arbejdsgiver, og skulle hovedsageligt varetage sit arbejde fra Tyskland, hvor vedkommende ligeledes fik stillet en lejlighed til rådighed.¹²¹ Lønnen fra ansættelsen blev udbetalt til skatteydere danske bankkonto. Skatteydere familie blev fortsat boende i Danmark, hvor vedkommende desuden ejede dét hus, som familien boede i og hvor vedkommende var tilmeldt folkeregistret.¹²² Skatteyder var desuden omfattet af dansk social sikring og havde indhentet tilladelse til at benytte sin tysk indregistrerede bil til kørsel mellem Tyskland og bopælen i Danmark i forbindelse med weekender, ferieophold og højtider.¹²³

¹¹⁸ SKM2007.501.HR, s. 3

¹¹⁹ SKM2005.79.HR, s. 1

¹²⁰ Ibid. s. 6

¹²¹ SKM2015.576.ØLR, s. 1

¹²² Ibid. s. 1

¹²³ Ibid. s. 7

De faktiske forhold, som Østre Landsret fokuserede på var, at skatteyder var tilmeldt folkeregistret på den adresse, hvor familien boede i Danmark, og at lejligheden i Tyskland alene var stillet til rådighed af arbejdsgiveren af arbejdsmæssige årsager: *“Det var således af arbejdsmæssige årsager, at han - midlertidigt - disponerede over lejligheden, der vel ‘blot’ trådte i stedet for et hotelværelse. Han betalte heller ikke husleje.”*¹²⁴ Yderligere lagde Østre Landsret vægt på, at skatteyder havde afgivet skiftende og udokumenterede forklaringer undervejs i sagen, herunder, at vedkommende kun i et begrænset omfang besøgte sine børn: *“Med henvisning til hans processkrift (...) bestrides det som udokumenteret, at han højst én gang var i Odense for at besøge drengene i den omhandlede periode i 2001.”*¹²⁵ Østre Landsret vurderede, at det ud fra en bedømmelse af blandt andet de faktiske forhold ikke kunne vurderes, at skatteyder havde godtgjort, at vedkommendes centrum for livsinteresser var i Tyskland.

2.2.5 “Personlige og økonomiske forbindelser”

Som tidligere nævnt, er en skatteyder hjemmehørende i den stat, hvortil: *“(…) vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (centrum for livsinteresser)”*, jf. art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. Det bliver ikke yderligere defineret i bestemmelsen, hvilke elementer, der karakteriseres som de *personlige og økonomiske forbindelser*. Dog bliver der i pkt. 15 i kommentarerne angivet, at: *“Der således skal tages hensyn til vedkommendes familie og sociale forhold, vedkommendes beskæftigelse, vedkommendes politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, vedkommendes forretningssted, det sted, hvorfra vedkommende administrerer sine aktiviteter osv.”* Eftersom der anvendes ordet “osv.”, kan det lægges til grund, at der kan inddrages flere forhold end de ovenfor oplyste. Samtidig medfører ordlyden, *“der skal tages hensyn til”*, at der dog *skal* tages hensyn til disse positivt nævnte forhold i vurderingen af de personlige og økonomiske forbindelser. Således kan det udledes, at pkt. 15 indeholder en ikke-udtømmende opstilling af personlige og økonomiske forbindelser, der skal tages hensyn til, og at ordlyden understreger muligheden for inddragelse af andre forhold. I overensstemmelse med pkt. 15 i kommentarerne, nævnes det endvidere positivt i Den Juridiske Vejlednings afsnit C.F.8.2.2.4.1.2, at der i vurderingen af centrum for livsinteresser lægges vægt på: *“(…) hvor personen har sin familie (og øvrige sociale tilknytning), sin politiske, kulturelle tilknytning og andre aktiviteter, og hvor personen har sit forretningssted, det sted hvorfra personen administrerer sine aktiviteter osv.”*

Idet centrum for livsinteresser fremgår i en parentes efter *“(…) de personlige og økonomiske forbindelser”*, kan det udledes, at udtrykket må udgøre en fælles betegnelse, der dækker over både de

¹²⁴ SKM2015.576.ØLR, s. 4

¹²⁵ Ibid. s. 4

personlige og økonomiske forbindelser, hvilket ligeledes understøttes i pkt. 14 i kommentarerne.¹²⁶ Derfor er det relevant at udlede betydningen af selve udtrykket, *centrum for livsinteresser*, da udtrykket som nævnt dækker over både de personlige og økonomiske forbindelser.

2.2.5.1 Vitale forhold af permanent og længerevarende karakter

Ordet "*livsinteresse*" må som udgangspunkt fastlægges som en interesse, der har betydning eller på anden måde er afgørende for vedkommendes *liv*. Eftersom OECD officielt kun publicerer modeloverenskomsten på engelsk og fransk, findes det relevant at sammenligne den danske ordlyd, med den engelske ordlyd. I den engelske version betegnes udtrykket, *centrum for livsinteresser*, som: "(...) *centre of vital interests*."¹²⁷ Det kan heraf udledes, at det er af afgørende betydning, at livsinteresserne kan karakteriseres som *vitale*. I vurderingen af, hvorvidt der er tale om vitale forhold, skal der sondres mellem forhold, der udtrykker vedkommendes *day-to-day-life* og forhold, der er af mere permanent og længerevarende karakter.¹²⁸

I forlængelse heraf, bør det tillige vurderes, hvorvidt forholdene er let udskiftelige eller lette at tilvælge for skatteyderen.¹²⁹ I denne sammenhæng vil en skatteydere kørekort, bankkonti, kreditkort og pengeoverførsler eksempelvis være irrelevante, da disse er forhold, som kan tilvælges og opnås relativt let, og dermed som udgangspunkt ikke bør anses som vitale for vedkommende.¹³⁰ I modsætning hertil, vil en skatteydere partner, familie, børn, sociale relationer, investeringer og ansættelse, som udgangspunkt, anses for at være af længerevarende karakter, og er derfor et udtryk for en vital forbindelse en kontraherende stat. Endeligt vurderes forhold, som er til stede i én kontraherende stat, og som ikke er til stede i den anden kontraherende stat, ligeledes være udtryk for en stærkere forbindelse til den første stat. Dette kan eksempelvis være forhold såsom sundhedsforsikring, medlemsskaber, sprogkundskaber og personlige ejendele.¹³¹ Samlet set vurderes det, at bestemte forhold, eller manglen på samme, dermed kan være et udtryk for en stærk forbindelse til én kontraherende stat fremfor den anden.

Afgrænsningen af vitale og ikke-vitale forhold, skal tilmed ses i relation til ikke at inddrage for mange forhold i vurderingen, da disse potentielt kan pege i forskellige retninger af, hvortil vedkommende har sit centrum for livsinteresser.¹³² Ydermere er afgrænsningen særlig relevant, såfremt skatteyderen selv præger resultatet af Skattestyrelsens vurdering af centrum for livsinteresser, ved at inddrage

¹²⁶ For mere om pkt. 14 i kommentarerne, se afsnit 2.2.1.2

¹²⁷ Den fulde engelske ordlyd i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt er som følger: "(...) *if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests)*"., jf. OECD Model Tax Convention (2017)

¹²⁸ Vogel, 2015: s. 275

¹²⁹ Ibid.

¹³⁰ Ibid.

¹³¹ Ibid.

¹³² Ibid. s. 274

personlige eller økonomiske forbindelser, som ikke nødvendigvis er vitale for vedkommende.¹³³ I tilfælde af, at Skattestyrelsen lægger vægt på ikke-vitale forhold, kan der således opstå en risiko for, at skatteyderen kan manipulere og ændre de inddragne forhold, som følge af, at Skattestyrelsen kun forholder sig til de fremlagte forhold opgivet af skatteyderen.¹³⁴

2.2.5.2 Særligt om personlige forbindelser

De faktorer, der nævnes i pkt. 15 i kommentarerne, og som kan anses for personlige forbindelser, omfatter i særdeleshed skatteydere: *“(..) familie og sociale forhold (..)”* og *“(..) politiske, kulturelle eller andre aktiviteter.”* Andre forhold, der ligeledes kan anses for at være personlige forbindelser, er eksempelvis, dét sted ægtefællen søger arbejde, personlige ejendele, fremtidige planer om pension og børnenes fødeland.¹³⁵

En skatteydere nære familie indgår altid som et vitalt forhold for skatteyderen, da dette er af permanent og længerevarende karakter, hvorfor der i særdeleshed skal lægges vægt på dette forhold.¹³⁶ Derudover inddrager pkt. 15-eksemplet ligeledes skatteydere familie: *“(..) hvor vedkommende har sin familie og ejendele, sammen med andre elementer bidrage til at vise, at vedkommende har bevaret centrum for sine livsinteresser i den første stat.”* I denne situation, er skatteydere familie en vital personlig forbindelse, som sammen med andre elementer, kan være med til at give udtryk for vedkommendes centrum for livsinteresser.

2.2.5.3 Særligt om økonomiske forbindelser

Med henblik på at udlede betydningen af økonomiske forbindelser, tages der ligeledes udgangspunkt i pkt. 15 i kommentarerne, der refererer til skatteydere: *“(..) beskæftigelse, (..) forretningssted (..)”* samt; *“(..) det sted, hvorfra personen administrerer sine aktiviteter.”* På baggrund af ordlyden, kan det udledes, at bestemmelsen har til hensigt at tage højde for forskellige typer af økonomisk aktivitet og dermed sikre, at alle arbejdstagere, selvstændige, pensionister samt arbejdsløse, tages i betragtning.¹³⁷ Dette kan således siges at være i overensstemmelse med OECD’s modeloverenskomst overordnede formål om at undgå dobbeltbeskatning, dobbelt ikke-beskatning og skatteunddragelse¹³⁸, hvilket skal omfatte alle former for skatteydere.

¹³³ Vogel, 2015: s. 274

¹³⁴ Baker et al. 2010: s. 177

¹³⁵ Vogel, 2015: s. 273

¹³⁶ Ibid. s. 275

¹³⁷ Baker et al. 2010: s. 177

¹³⁸ Indledningen til OECD’s modeloverenskomst

Med afsæt i ovenstående, indebærer de økonomiske forbindelser, som udgangspunkt, økonomiske aktiviteter, der er forbundet med enten en lokalitet eller en indtægtskilde.¹³⁹ For eksempel vil indtægterne fra ansættelsesforhold, pensionsopsparinger, investeringer, bestyrelsesposter eller fast bolig, anses for at udgøre en økonomisk forbindelse til dén stat, hvor forbindelsen er placeret, da disse hovedsageligt har til formål at indtjene og/eller opretholde en økonomiske forbindelse.¹⁴⁰ Hertil anses en fast bolig for at udgøre en lokalitet, hvorfra skatteyderen udfører sit daglige arbejde og hvorfra vedkommende administrerer samt kontrollerer sin kapital og/eller indkomst.¹⁴¹ I en situation, hvor indtægtskilderne er splittet mellem de kontraherende stater, er det særligt relevant at foretage en undersøgelse af vigtigheden af indtægtskilderne, og i hvilket omfang de forskellige indtægtskilder kræver en fysisk tilstedeværelse for at kunne opretholdes.¹⁴²

2.2.5.4 Retspraksis om “personlige og økonomiske forbindelser”

I SKM2007.501.HR, SKM2005.79.HR og SKM2001.483.HR tog Højesteret stilling til fortolkningen af *de personlige og økonomiske forbindelser*. I SKM2007.501.HR, introduceret ovenfor i afsnit 2.2.4.3, lagde Højesteret afgørende vægt på familiens omstændigheder. I dommen fokuserede Højesteret på, at skatteydere familie havde boet med vedkommende i en 1-årig periode i Belgien, mens de boede i Danmark i periode på omkring 3 år. Højesteret udtalte således: “*Da appellant i foråret 1991 flyttede til Belgien, blev hans ægtefælle og deres mindreårige søn og voksne datter boende i familiens bolig i Danmark. Højesteret lægger endvidere til grund, at appellants ægtefælle og søn i en periode fra 1992 til 1993 opholdt sig hos ham i Belgien (...)*”¹⁴³ Heraf gjorde Højesteret gældende, at det blandt andet var afgørende, at familien, i størstedelen af den samlede periode under skatteydere ansættelse i Belgien, var bosat i Danmark. Skatteydere familie spillede således en central rolle i fastlæggelsen af vedkommendes centrum for livsinteresser i Danmark. Samme fortolkning, hvor *familiens omstændigheder* blev tillagt afgørende vægt, anlagde både Højesteret og Østre Landsret i henholdsvis SKM2005.79.HR og SKM2015.576.ØLR, der begge er introduceret ovenfor i afsnit 2.2.4.3.

Endvidere lagde Højesteret, i SKM2005.79.HR, større vægt på skatteydere *erhvervsmæssige aktivitet* i Danmark frem for vedkommendes *erhvervsmæssige aktiviteter* i Tyskland og England, da aktiviteten i Tyskland var under afvikling, og aktiviteten i England ikke var påbegyndt.¹⁴⁴ Endvidere var indtægterne fra skatteydere *erhvervsmæssige aktivitet* i Danmark betydeligt større end i Tyskland og

¹³⁹ Vogel, 1997: s. 249

¹⁴⁰ Ibid.

¹⁴¹ Ibid. s. 250

¹⁴² Ibid. s. 250

¹⁴³ SKM2007.501.HR, s. 7

¹⁴⁴ SKM2005.79.HR, s. 7

England.¹⁴⁵ I denne afgørelse blev der således lagt vægt på de økonomiske forbindelser til Danmark, fordi disse var af mere permanent karakter og desuden blev vurderet at være mere vitale for skatteyderen. I SKM2001.483.HR tog Højesteret ligeledes stilling til fortolkningen af *vitale forbindelser*. Dommen omhandlede en dansk statsborger med omfattende udlejningsvirksomhed i Danmark, og som fraflyttede Danmark til fordel for Spanien. I Spanien var vedkommende æresmedlem af Dansk-Spansk Samvirke og medlem af et kirkesamfund i Spanien.¹⁴⁶ På trods af disse forhold, fandt Højesteret, at der ikke kunne lægges betydelig vægt på foreningslivet i Spanien, da foreningslivet hverken var af længerevarende eller permanent karakter og således ikke blev anset som vitalt for vedkommende.

2.2.6 “Omstændighederne skal bedømmes som et hele”

Pkt. 15 i kommentarerne angiver, at: “*Omstændighederne skal bedømmes som et hele (...)*” *Omstændighederne* er de faktiske omstændigheder, som inddrages i relation til skatteydere personlige og økonomiske forbindelser. At omstændighederne skal bedømmes som *et hele* indebærer, at der som udgangspunkt ikke gives forrang ved inddragelsen af de personlige og økonomiske forbindelser.¹⁴⁷ I art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. anføres det ligeledes, at skatteyderen skal anses for: “*(...) at være hjemmehørende i den stat, med hvilken vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser.*” Af ordlyden fremgår det, at både personlige “og” økonomiske forbindelser skal inddrages i vurderingen af centrum for livsinteresser. Det kan heraf udledes, at dette “og” angiver, at der ikke eksisterer nogen rangorden herimellem.¹⁴⁸

En helhedsvurdering af omstændighederne skal også ses i relation til pkt. 10 i kommentarerne, der angiver, at vurderingen: “*(...) for så vidt muligt skal være af sådan en beskaffenhed, at der ikke kan være tvivl om, at den pågældende person kun opfylder det i én stat (...)*”¹⁴⁹ Henset hertil er det væsentligt, at helhedsbedømmelsen af de personlige og økonomiske forbindelser kan lede til et resultat, hvoraf der ikke hersker nogen i tvivl om, hvortil vedkommende har sit centrum for livsinteresser. Modsætningsvist vil en opdelt bedømmelse af henholdsvis de personlige forbindelser og økonomiske forbindelser potentielt lede til tvetydige resultater i modstrid med pkt. 10 i kommentarerne. En opdelt bedømmelse vil således, i mindre grad, kunne træffe en afgørelse om centrum for livsinteresser, hvis ikke de personlige og økonomiske forbindelser *entydigt* peger mod det samme land. Derimod vil en helhedsbedømmelse, i højere grad, danne grundlag for en vurdering af, hvortil de personlige og økonomiske forbindelser *samlet set* er stærkest.

¹⁴⁵ SKM2005.79.HR, s. 6

¹⁴⁶ SKM2001.483.HR, s. 4

¹⁴⁷ Vogel, 1991: s. 173

¹⁴⁸ Vogel, 2015: s. 277

¹⁴⁹ Citat fra pkt. 10 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst

2.2.6.1 Retspraksis om “omstændighederne skal bedømmes som et hele”

I SKM2007.501.HR, introduceret i afsnit 2.2.4.3, anlagde Højesteret en *helhedsbedømmelse* i vurderingen af centrum for livsinteresser. I dommen fandt Højesteret, at det ud fra en *samlet bedømmelse* var korrekt at angive skatteydernes centrum for livsinteresser i Danmark på trods af en række omstændigheder, der pegede i retning af både Danmark og Belgien. Skatteyderen var således ansat i Belgien og havde samtidig erhvervsmæssig virksomhed i Danmark, som ægtefællen varetog.¹⁵⁰ Indtægten fra Belgien var mindre end indtægten fra Danmark, selvom langt størstedelen af skatteydernes arbejde blev udført som led i hans ansættelse i Belgien.¹⁵¹ I relation til de personlige forbindelser, havde familien primært boet i Danmark, men flyttede til Belgien, da skatteyderen blev alvorlig syg. Dette medførte, at den yngste søn begyndte på Europaskolen i Bruxelles, hvilket taler for, at familien havde en vis tilknytning til Belgien i denne periode. Før sygdomsforløbet var skatteyderen sjældent i Danmark for at besøge familien, som følge af det høje arbejdspress i Belgien.¹⁵² Henset til familiens bosættelse i både Danmark og Belgien, vurderede Højesteret, at familien havde bosat sig i Danmark i størstedelen af tiden og at familiens ophold i Belgien alene skyldtes skatteydernes sygdomsforløb.¹⁵³

På baggrund af ovenstående personlige og økonomiske forbindelser til både Danmark og Belgien, var det dog alligevel muligt for Højesteret at foretage en *samlet* bedømmelse af skatteydernes centrum for livsinteresser: “Højesteret fandt det ubetænkeligt at fastslå, at appellanten efter en *samlet bedømmelse af tilknytningen til Belgien og Danmark havde den stærkeste personlige og økonomiske forbindelse til Danmark og dermed var hjemmehørende i Danmark i de pågældende år (...)*” Heraf kan det udledes, at det på trods af, at de personlige og økonomiske forbindelser peger i hver deres retning, alligevel er muligt at foretage en *helhedsbedømmelse* af omstændighederne, og dermed træffe en entydig afgørelse, der ikke efterlader tvivl om skatteydernes centrum for livsinteresser. En lignende *helhedsbedømmelse* foretog højesteret ligeledes i tidligere domme, SKM2005.79.HR og SKM2001.483.HR, introduceret i henholdsvis afsnit 2.2.4.3 og 2.2.5.4, hvor de personlige og økonomiske forbindelser på samme måde pegede i flere forskellige retninger.

I SKM2008.432.ØLR foretog Østre Landsret endvidere en *helhedsvurdering* af de personlige og økonomiske forbindelser og vurderede, at skatteydernes centrum for livsinteresser var i Danmark. Dommen omhandlede en dansk person, der fraflyttede Danmark til fordel for England.¹⁵⁴ Skatteyderen arbejdede som lastbilchauffør for en dansk arbejdsgiver, og fortsatte i sin danske ansættelse efter fraflytningen til England.¹⁵⁵ Skatteyderen opholdte sig flest dage i Danmark, hvor

¹⁵⁰ SKM2007.501.HR, s. 2

¹⁵¹ Ibid.

¹⁵² Ibid. s. 6

¹⁵³ Ibid. s. 5

¹⁵⁴ SKM2008.432.ØLR, s. 1

¹⁵⁵ Ibid. s. 6

vedkommende ofte boede hos sine forældre og havde både sin familie og venner i Danmark, som ofte blev besøgt i ferier og på fridage.¹⁵⁶ I Danmark havde skatteyderen derudover en bankkonto, postadresse hos sine forældre, fagforening, A-kasse og havde desuden boet i Danmark hele sit liv. Skatteydere forbindelser til England udgjorde vedkommendes bopæl, sociale liv med kollegaer, bankkonto, læge og forsikring.¹⁵⁷ Desuden var skatteydere arbejdsrelaterede ophold i England ikke tidsbegrænset og arbejdet som lastbilchauffør blev blandt andet udført i England. På baggrund af ovenstående, pegede skatteydere personlige og økonomiske forbindelser således i retning af både Danmark og England. Ikke desto mindre vurderede Østre Landsret omstændighederne som *et hele*, og fremhævede blandt andet, at skatteydere familie og venner var bevaret i Danmark: *“Ved en konkret vurdering af dette forhold har landsretten lagt vægt på, at hans familie og venner var i Danmark, at han ud fra sin egen forklaring tilbragte sine ferier og fridage med familien og venner i Danmark, samt at han stadig havde sin danske bankkonto, hvorpå den samme danske arbejdsgiver indbetalte hans løn.”*¹⁵⁸ Denne vurdering følger således Højesterets vurdering ovenfor i SKM2007.501.HR, hvor Højesteret foretog en helhedsbedømmelse på trods af, at de personlige og økonomiske forbindelser pegede i retning af både Danmark og Belgien.

I administrativ praksis anlagde Landsskatteretten, i SKM2010.486.LSR, en helhedsbedømmelse i lighed med Højesteret i SKM2007.510.HR og Østre Landsret i SKM2008.432.ØLR ovenfor. SKM2010.486.LSR omhandlede en skatteyder, der fraflyttede Danmark og bosatte sig i Sverige. Skatteyderen ejede et sommerhus i Danmark, der var karakteriseret som helårsbolig, hvorfor vedkommende havde bevaret sin fulde skattepligt til Danmark.¹⁵⁹ Derudover havde skatteyderen tidligere været ansat som direktør i et dansk aktieselskab, som skiftede direktion ved vedkommendes fraflytning til Sverige.¹⁶⁰ Efter fraflytningen til Sverige, bevarede skatteyderen sit fulde ejerskab i et dansk holdingselskab, der ejede 100 % af aktierne i det danske aktieselskab, og varetog desuden ledelsen af aktieselskabets svenske datterskab.¹⁶¹ Skatteydere indkomst bestod af lønindkomst fra det svenske datterselskab og indkomst fra udlejningsejendomme i Danmark. Skatteydere arbejde i det svenske datterselskab blev udelukkende udført i Sverige.¹⁶² Skatteydere børn boede i Danmark, og vedkommende ejede desuden en lystyacht i Sverige. På heraf, fandt Landsskatteretten, at skatteydere centrum for livsinteresser var i Sverige og udtalte, at: *“Under hensyntagen til, at klageren har en fast og vedvarende bolig til rådighed i Sverige, mens han alene har en bopælsmulighed i Danmark, og at han faktisk har boet og arbejdet i Sverige, finder retten, at klageren fra den 1. oktober 2008 må anses*

¹⁵⁶ SKM2008.432.ØLR, s. 6

¹⁵⁷ Ibid. s. 2

¹⁵⁸ Ibid. s. 6

¹⁵⁹ SKM2010.486.LSR, s. 1

¹⁶⁰ Ibid.

¹⁶¹ Ibid.

¹⁶² Ibid. s. 3

*for skattemæssigt hjemmehørende i Sverige (...)*¹⁶³ Heraf må det lægges til grund, at Landsskatteretten lægger afgørende vægt på *de faktiske forhold*, herunder at skatteyderen alene udfører sit arbejde i Sverige, og at vedkommende faktisk er bosiddende i Sverige, og kun formelt har en bolig til rådighed i Danmark, der benyttes som sommerhus af vedkommende og dennes familie.¹⁶⁴ På baggrund af de faktiske omstændigheder, kan de modsatrettede personlige og økonomiske forbindelser dog tale for, at vurderingen af centrum for livsinteresser ikke, som udgangspunkt, vil resultere i et entydigt resultat. Særligt under hensyntagen til familien i Danmark, skatteydernes fulde ejerskab af det danske holdingselskab samt indkomst fra udlejningsejendommene i Danmark. Landsskatteretten fandt dog at kunne foretage en *helhedsbedømmelse*, hvor der blev ofret særlig opmærksomhed på, at skatteyderen, af egen drift, trak sig fra ledelsen af det danske moderselskab for at kunne varetage sit arbejde i Sverige. Endvidere blev der lagt vægt på, at skatteyderen foretog dispositioner forenelige med at have skattemæssige hjemsted i Sverige, blandt andet ved at indgå en formidlingsaftale om salg af den private udlejningsejendom i Danmark.¹⁶⁵

I forlængelse af Landsskatterettens helhedsbedømmelse i ovenstående, SKM2010.486.LSR, anlagde Skatterådet den samme helhedsvurdering i det bindende svar SKM2016.557.SR. Det bindende svar omhandlede en amerikaner, der boede i USA med sin ægtefælle og børn. I sagen fik skatteyder et job i Danmark, hvorfor vedkommende fik stillet en bolig til rådighed i Danmark af arbejdsgiveren imens familien blev boende i USA.¹⁶⁶ Skatterådet vurderede, at centrum for livsinteresser var i USA, og det fremgår, at: *“SKAT har ved vurderingen lagt vægt på, at spørger har bibeholdt sin bolig i USA, hvor spørgers hustru og børn fortsat bor.”*¹⁶⁷ Efterfølgende fremhævede Skatterådet, at: *“Herudover er der lagt vægt på, at spørger har den væsentligste del af sine økonomiske interesser, samt erhvervmæssige investeringer og pensionsopsparinger mv. i USA.”*¹⁶⁸ I Skatterådets vurdering var det således muligt at fastlægge skatteydernes centrum for livsinteresser i en situation, hvor vedkommendes familie og ansættelse ikke var placeret i det samme land. Skatterådet lagde desuden vægt på skatteydernes erhvervmæssige investeringer og pensionsopsparinger, som vigtige økonomiske forbindelser. På trods af, at skatteyderen således havde økonomiske forbindelser til både Danmark og USA vurderede Skatterådet, at centrum for livsinteresser *samlet set* var stærkest i USA.

¹⁶³ SKM2010.486.LSR, s. 3

¹⁶⁴ Ibid. s. 1

¹⁶⁵ Ibid. s. 2

¹⁶⁶ SKM2016.557.SR, s. 1

¹⁶⁷ Citat, s. 4, SKM2016.557.SR

¹⁶⁸ Ibid.

2.2.7 “Den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed”

I forlængelse af, at omstændighederne skal bedømmes om et hele, angiver pkt. 15 i kommentarerne yderligere, at: “(...) *det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser med udgangspunkt i den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed.*” Hvordan denne ordlyd skal forstås, har været op til fortolkning i litteraturen.¹⁶⁹ Heraf kan ordlyden lede til en fortolkning, hvoraf de personlige forbindelser gives forrang i situationer, hvor de personlige og økonomiske forbindelse peger i hver sin retning og derudover vægter ligeligt.¹⁷⁰ I forlængelse heraf vurderes det dog mest nærliggende at fortolke ordlyden som, at skatteydere *handling*, og ikke nødvendigvis *intentioner*, bør ofres særlig opmærksomhed. Således kan skatteydere egne handlinger både være af personlig og økonomisk karakter, hvorfor ovenstående ordlyd ikke giver forrang til de hverken de personlige eller økonomiske forbindelser.¹⁷¹

Heraf vil en skatteyder, der af egen drift, søger ansættelse i en anden kontraherende stat, være et eksempel på en *handling* af økonomisk karakter.¹⁷² Ligeledes vil en skatteyder, der bevidst bibeholder sin familie i hjemlandet, mens vedkommende eksempelvis tager ansættelse i et andet land, kunne udgøre en *handling* af personlig karakter.¹⁷³ I disse eksempler bør der således ofres særlig opmærksom på skatteydere handlinger i overensstemmelse med ordlyden i pkt. 15 i kommentarerne. Som nævnt ovenfor i 2.2.4.2 bør der endvidere sondres mellem handlinger, som skatteyderen har kontrol over, og handlinger som er udenfor skatteydere kontrol. Her bør handlinger, underlagt skatteydere direkte kontrol, ofres særlig opmærksomhed. Endvidere skal det bemærkes, at Den Juridiske Vejledning ikke indeholder en positiv benævnelse af skatteydere egne handlinger eller hvordan der bør ofres særlig opmærksomhed herpå.¹⁷⁴

2.2.7.1 Retspraksis om “den fysiske persons egne handlinger”

Det fremgår af Højesterets vurderinger i SKM2007.501.HR og SKM2005.79.HR, introduceret ovenfor i afsnit 2.2.4.3, at der lægges vægt på skatteydere *egne handlinger*. I SKM2007.501.HR lagde Højesteret vægt på, at skatteyder kun havde selvangivet til de danske skattemyndigheder, og ikke til de belgiske skattemyndigheder, og udtalte: “*Skatteministeriet har herved navnlig henvist til, at appellanten til stadighed har anset sig selv for skattepligtig til Danmark og har forholdt sig i*

¹⁶⁹ Vogel, 1991: s. 173 et seq.

¹⁷⁰ Ibid.

¹⁷¹ Baker et al. 2010: s. 178

¹⁷² Ibid.

¹⁷³ Ibid.

¹⁷⁴ Se udtømmende om centrum for livsinteresser i afsnit C.F.8.2.2.4.1.2 i Den Juridiske Vejledning

*overensstemmelse hermed over for Skattestyrelsen i begge stater.*¹⁷⁵ Det kan heraf udledes, at Højesteret anså skatteydere handling, om kun at selvangive i ét land fremfor et andet, som et udtryk for vedkommendes *tilkendegivelse af sine egne handlinger*. Dog anførte skatteyderen, at vedkommende selv var af den forståelse, at lønindkomsten fra EU Kommissionen var skattefri, hvorfor vedkommende ikke valgte at selvangive i Belgien.¹⁷⁶ På trods af denne tilkendegivelse, lagde Højesteret vægt på, at skatteyderen, af egen drift, havde selvangivet til de danske skattemyndigheder og derved handlet som om, at vedkommende var skattepligtig til Danmark. Det kan heraf udledes, at handlingen både var af længerevarende karakter samt underlagt skatteydere *egen kontrol*, hvorfor denne handling blev *ofret særlig opmærksomhed* af Højesteret.

En lignende vurdering anlagde Højesteret, i SKM2005.79.HR, introduceret ovenfor i afsnit 2.2.4.3. Dommen omhandlede en skatteyder, der havde en bolig til rådighed i både Danmark, Tyskland og England. Skatteyderen anførte, at vedkommendes centrum for livsinteresser i 1994 var i både Tyskland og England, men ikke i Danmark.¹⁷⁷ Højesteret lagde blandt andet vægt på den omstændighed, at: *“Sagsøgeren har ikke betalt skat til Tyskland i 1994 og har i sin selvangivelse til de engelske skattemyndigheder alene anført ubetydelige indtægter. Såvel i personlig som økonomisk/erhvervsmæssig henseende har Danmark været centrum for sagsøgerens interesser i 1994.”*¹⁷⁸ Af dette kan udledes, at skatteydere *egne handlinger* blev inddraget i Højesterets vurdering af centrum for livsinteresser, ligesom det gjorde sig gældende i SKM2007.501.HR.

I lighed med Højesterets vurdering i ovenstående SKM2005.79.HR og SKM2007.501.HR, ofrede Østre Landsret i SKM2015.576.ØLR, introduceret ovenfor i afsnit 2.2.4.3, også opmærksom på skatteydere *egne handlinger*. Heraf blev der lagt vægt på, at skatteyderen ikke havde selvangivet til de tyske skattemyndigheder, hvor skatteyderen ellers mente, at vedkommendes skattemæssige hjemsted lå. Samme vurdering foretog Landsskatteretten desuden i SKM2010.486.LSR, introduceret ovenfor i afsnit 2.2.6.1, hvor skatteydere *egne handlinger* blev ofret særlig opmærksomhed i helhedsbedømmelsen.

2.2.8 Pkt. 15-eksemplet

Sidste led i pkt. 15 i kommentarerne indeholder en eksemplificering af en konkret situation, der under iagttagelse af række forhold, bidrager til at fastlægge en skatteydere centrum for livsinteresser.

Ordlyden er følgende:

¹⁷⁵ SKM2007.501.HR, s. 5

¹⁷⁶ Ibid. s. 2

¹⁷⁷ SKM2005.79.HR, s. 6

¹⁷⁸ Ibid. s. 7

“Hvis en person, som har en bolig i en stat, etablerer en anden bolig i den anden stat og bibeholder den første bolig, kan det faktum, at vedkommende bibeholder den første bolig i de omgivelser, hvor vedkommende altid har boet, hvor vedkommende har arbejdet, og hvor vedkommende har sin familie og ejendele, sammen med andre elementer bidrage til at vise, at vedkommende har bevaret centrum for sine livsinteresser i den første stat.”¹⁷⁹

Eksemplet ligger i forlængelse af, at *omstændighederne skal bedømmes som et hele og at overvejelser med udgangspunkt i den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed*. Pkt. 15-eksemplet må således anses som udtryk for, hvordan bedømmelsen skal ske som en helhedsvurdering af en række forhold samt hvordan vedkommendes egne handlinger skal tillægges særlig opmærksomhed. Således lægges der særligt vægt på, at vedkommende gennem sine egne handlinger, bevidst har bevaret sin bolig, familie og ejendele i den første stat.

Af ordlyden kan det udledes, at der ikke nødvendigvis er tale om, at vedkommende skal have bibeholdt sin bolig et specifikt sted, men blot i de *omgivelser*, hvor vedkommende *altid* har boet og hvor vedkommende har arbejdet. Det angives ikke, hvordan omgivelserne geografisk skal afgrænses, hvorfor det som udgangspunkt bør bero på en konkret vurdering. Af ordlyden, “*altid*”, bør det tilmed vurderes, at vedkommende altid har boet i de omgivelser, hvor vedkommende bibeholder sin bolig. Henset til ordlyden, “*har arbejdet*”, må det tilmed lægges til grund, at der ikke nødvendigvis er tale om omgivelser, hvor vedkommende på nuværende tidspunkt arbejder, men ligeledes omgivelser, hvor vedkommende *tidligere* har arbejdet.

Derudover fremgår det af ordlyden, at de ovenfor nævnte kriterier *sammen med andre elementer* kan bidrage til at vise, hvortil centrum for livsinteresser bør placeres. Denne formulering indebærer, at opstillingen af disse kriterier blot udgør en del af de elementer, der skal indgå i den samlede vurdering. Af ovenstående analyse af de personlige og økonomiske forbindelser i afsnit 2.2.5 udledes det, at der kun skal inddrages forhold, der kan karakteriseres som *vitale*. Dette er netop i overensstemmelse med de ovenfor nævnte kriterier, da både *bolig, arbejde, familie og ejendele* alle kan anses for at være af vital karakter. Henset hertil, kan det således udledes, at de “*andre elementer*”, der inddrages i vurderingen, ligeledes skal være af vital karakter. Derudover fastslår anvendelsen af ordet “*sammen*”, at vurderingen som minimum *skal* indeholde de oplyste kriterier, og at disse desuden skal lægges *sammen* med *andre elementer*. Henset til, at de nævnte kriterier fremgår positivt af ordlyden, må disse dog anses for at udgøre fundamentet og dermed tillægges mere vægt end de andre elementer.

¹⁷⁹ For hele ordlyden af pkt. 15 i kommentarerne, se afsnit 2.2.1.2

Som det yderligere fremgår af ordlyden, kan ovenstående kriterier, i bekræftende fald, bidrage til at vise, at skatteyderen har bevaret sit centrum for livsinteresser i den første stat. Af ordlyden: “*kan (...) bidrage*”, bør det således lægges til grund, at kriterierne *kan* udgøre et bidrag til at vise, at en skatteyder har bevaret sit centrum for livsinteresser i den første stat, hvilket dog ikke altid vil være tilfældet, jf. formuleringen: “*kan (...) bidrage*” frem for “*vil (...) bidrage*”.

2.2.8.1 Virkningen af pkt. 15-eksemplet

Spørgsmålet er dernæst, hvilken virkning dette eksempel skal tillægges ved fortolkningen af centrum for livsinteresser. Såfremt en sammenlignelig situation opfylder de samme kriterier, som er angivet i eksemplet, bør disse forhold bidrage til at centrum for livsinteresser fastlægges i den første stat. I sammenlignelige situationer, hvor kriterierne dog ikke opfyldes, bør eksemplet tillægges en betydning i form af den fremgangsmåde, hvorved omstændighederne skal bedømmes som et hele under iagttagelse af skatteydere egne handlinger.

Det kan således således fastlægges, at pkt. 15-eksemplet beskriver et typisk tilfælde, der forklarer og anskueliggøre vurderingen af centrum for livsinteresser. Eftersom pkt. 15-eksemplet vejleder om en klassisk dobbeltdomicilskonflikt, kan det udledes, at pkt. 15-eksemplet har til formål at illustrere, at disse klassiske situationer netop kan blive løst efter centrum for livsinteresser. Med afsæt heri, vurderes eksemplificeringen at tjene som en vejledning til en hensigtsmæssig vurdering af centrum for livsinteresser i overensstemmelse med formålet bag art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. I Den Juridiske Vejledning afsnit C.F.8.2.2.4.1.2 er pkt. 15-eksemplet tilmed positivt angivet i overensstemmelse med ordlyden.

2.2.8.2 Retspraksis om pkt. 15-eksemplet

Østre Landsrets vurdering følger pkt. 15-eksemplet i både SKM2015.576.ØLR og SKM2008.432.ØLR, der er introduceret i henholdsvis afsnit 2.2.4.3 og 2.2.6.1. I begge sager var der tale om, at skatteyderen beholdt sin bolig og ejendele i de omgivelser, hvor vedkommende havde boet, arbejdet og hvor vedkommendes sociale liv i øvrigt var bevaret. Derudover vurderes det, at omstændighederne i Skatterådets bindende svar, SKM2016.557.SR, introduceret i afsnit 2.2.6.1, var forenelige med pkt. 15-eksemplet, hvilket bidrog til at fastlægge, at skatteydere centrum for livsinteresser var bevaret i hjemlandet. I denne sag vurderede Skatterådet, at omstændighederne var i overensstemmelse med pkt. 15-eksemplet og udtalte, at: “*SKAT har ved vurderingen lagt vægt på, at spørger har bibeholdt sin bolig i USA, hvor spørgers hustru og børn fortsat bor.*”¹⁸⁰ De samme faktiske omstændigheder gjorde sig gældende i det bindende svar, SKM2016.382.SR. Her fortolkede Skatterådet ligeledes i overensstemmelse med pkt. 15-eksemplet, da der var tale om en

¹⁸⁰ Citat, s. 1, SKM2016.557.SR

sammenlignelig situation, hvorfor skatteydernes centrum for livsinteresser blev vurderet til at være i vedkommendes hjemland.

2.2.9 Sammenfatning af gældende ret ved anvendelsen af *centrum for livsinteresser*

Det følger af ordlyden i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt., at en skatteyder er hjemmehørende i den stat hvortil vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (centrum for livsinteresser). Det kan konkluderes, at ordlyden i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. samt pkt. 14 og 15 i kommentarerne ikke indeholder en udtømmende beskrivelse af centrum for livsinteresser, men at der sættes en række overordnede rammer for anvendelsen og fortolkningen heraf. Hertil bør det bemærkes, at fortolkningen af centrum for livsinteresser således er overladt til et begrænset skøn, hvilket også skal ses i lyset af muligheden herfor, jf. pkt. 27 i de generelle bemærkninger til modeloverenskomsten. Endvidere kan det konkluderes, at centrum for livsinteresser har til formål træffe afgørelse i tilfælde af dobbeltdomicil, og at resultatet ikke må efterlade tvivl om, at skatteyderen kun opfylder centrum for livsinteresser i én stat, jf. pkt. 2 og 10 i kommentarerne. På trods af, at centrum for livsinteresser udgør et subsidiært kriterium til fast bolig, kan det konkluderes, at kriteriet har en særlig afgørende rolle i art. 4, stk. 2, eftersom fast bolig, som oftest, er opfyldt ved de kontraherende staters indledningsvise fastlæggelse af fuld skattepligt i art. 4, stk. 1. Desuden kan det udledes, at eftersom fast bolig og centrum for livsinteresser er indeholdt i den samme bestemmelse i litra a, anses en skatteydernes faste bolig for at være en væsentlig forbindelse, der kan pege i retning af vedkommendes centrum for livsinteresser.

Med afsæt i ordlyden samt pkt. 15 i kommentarerne, kan det konkluderes, at der i vurderingen af centrum for livsinteresser skal inddrages *de faktiske forhold*. Dette konkluderes hovedsageligt at omfatte objektive, observerbare forhold, som er vitale for skatteyderen, hvilket Højesteret og Østre Landsret ligeledes lagde afgørende vægt på i henholdsvis SKM2007.501.HR, SKM2005.79.HR og SKM2015.576.ØLR. Det kan endvidere konkluderes, at der ikke findes nogen definition af *personlige og økonomiske forbindelser* i hverken ordlyden eller i kommentarerne hertil. I pkt. 15 i kommentarerne angives dog følgende eksempler på personlige og økonomiske forbindelser, som bør inddrages: "(...) vedkommendes familie og sociale forhold, vedkommendes beskæftigelse, vedkommendes politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, vedkommendes forretningssted, det sted, hvorfra vedkommende administrerer sine aktiver osv." Herunder kan det konkluderes, at Højesteret og Østre Landsret i henholdsvis SKM2007.501.HR, SKM2005.79.H og SKM2015.576.ØLR lagde særlig vægt på familiens omstændigheder. I SKM2005.79.H lagde Højesteret endvidere vægt på den

erhvervsmæssige aktivitet, der var af længerevarende og mere vital karakter, og af SKM2001.483.HR kan det konkluderes, at Højesteret kun inddrog forhold, der var af vital karakter.

Selve vurderingen og afvejningen af de personlige og økonomiske forbindelser skal ske som *et hele*, hvortil der skal ofres særlig opmærksomhed på skatteydere *egne handlinger*. I SKM2007.501.HR, SKM2005.79.HR og SKM2015.576.ØLR ofrede Højesteret og Østre Landsret særlig opmærksomhed på skatteydere *egne handlinger* ved at lægge vægt på handlinger, der var underlagt skatteydere kontrol og som kunne anses som et udtryk for en tilkendegivelse af skatteydere *egne handlinger*. Endvidere kan det konkluderes, at ved at anlægge en helhedsbedømmelse, kunne både Højesteret og Østre Landsret, nå frem til et resultat af centrum for livsinteresser på trods af, at skatteydere personlige og økonomiske forbindelser var modstridende, jf. SKM2007.501.HR og SKM2008.432.ØLR.

Dernæst kan det konkluderes, at pkt. 15-eksemplet skal iagttages for at foretage en hensigtsmæssig vurdering af centrum for livsinteresser. Eksemplet specificerer hvilke forhold, der kan bidrage til at fastlægge centrum for livsinteresser ud fra en helhedsbedømmelse samt hvordan skatteydere *egne handlinger* skal ofres særlig opmærksomhed. Eftersom pkt. 15-eksemplet vejleder om en klassisk dobbeltdomicilskonflikt, kan konkluderes, at pkt. 15-eksemplet har til formål at sikre, at disse klassiske situationer netop kan blive løst ved centrum for livsinteresser. Heraf kan det konkluderes, at Østre Landsret i SKM2015.576.ØLR og SKM2008.432.ØLR fulgte 15-eksemplet, hvor omstændighederne var forenelige med eksemplet. Endligt kan det konkluderes, at Landsskatteretten og Skatterådets tidligere administrative praksis ligeledes følger den fortolkning, som Højesteret og Landsretten anlagde, jf. SKM2010.486.LSR, SKM2016.382.SR og SKM2016.557.SR.

2.3 Fortolkning af *centrum for livsinteresser* i nyere administrativ praksis

Dette afsnit undersøger, hvorvidt centrum for livsinteresser fortolkes i overensstemmelse med gældende ret i nyere administrativ praksis. For at analysere nyere administrativ praksis, vil der foretages en analyse af Landsskatterettens og Skatterådets fortolkning med udgangspunkt i de væsentligste faktorer, som er udledt af gældende ret: *de faktiske forhold, personlige og økonomiske forbindelser, omstændighederne skal bedømmes som et hele og den fysiske persons egne handlinger*.¹⁸¹ På baggrund heraf, foretages en sammenfatning af i hvilket omfang fortolkningen af centrum for livsinteresser i nyere administrativ praksis er i overensstemmelse med gældende ret.

¹⁸¹ Pkt. 15-eksemplet fremgår ikke som selvstændigt afsnit, da det indgår som en integreret del af afsnit 2.3.3

2.3.1 “De faktiske forhold” i nyere administrativ praksis

Som udledt ovenfor i afsnit 2.2.4, skal *de faktiske forhold* inddrages i vurderingen af centrum for livsinteresser, hvilket omfatter objektive, observerbare forhold, der af natur oftest vil være dokumenterbare.

I 2020 og 2019 anlagde Skatterådet i de bindende svar, SKM2020.247.SR og SKM2019.420.SR, en noget anden tilgang til skatteydere subjektive tilkendegivelse end Højesteret gjorde i 2005 og 2007 i henholdsvis SKM2005.79.HR og SKM2007.501.HR.¹⁸² SKM2020.247.SR omhandlede en britisk statsborger fra Storbritannien som flyttede til Danmark for at arbejde. Skatterådet kunne ikke afgøre centrum for livsinteresser, fordi de personlige forbindelser pegede mod Storbritannien, mens de økonomiske forbindelser pegede mod Danmark. I sin vurdering inddrog Skatterådet, at ansættelsesforholdet var i det ene land, mens boligen, familien og statsborgerskabet var i det andet land.¹⁸³ I vurderingen af de personlige forbindelser inddrog Skatterådet skatteydere subjektive tilkendegivelse om, at: “*Spørger forventer at være i Storbritannien i alle weekender sammen med sin familie.*”¹⁸⁴ Dette var sammen med andre elementer, bidragende til fastlæggelsen af, at de personlige forbindelser havde den stærkeste tilknytning til Storbritannien.¹⁸⁵

SKM2019.420.SR omhandlede en polsk statsborger, der tog ansættelse i Danmark. Vedkommende bevarede sin familie, fast ejendom, bankkonti, pensionsopsparing samt andre aktiver i Polen, og havde kun lønindkomst og bankkonti i Danmark.¹⁸⁶ Skatteyderen blev anset for at have de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser til Polen. Skatteyderen subjektive tilkendegivelse om, at ansættelsen i Danmark ville være af midlertidig karakter, blev inddraget, på trods af, at ansættelseskontrakten ikke var tidsbegrænset: “*Opholdet i Danmark er midlertidigt, spørger vil arbejde for det danske selskab i en kortere årrække.*”¹⁸⁷ Dette er ikke i overensstemmelse med Højesterets fortolkning i SKM2007.501.HR, hvor Højesteret netop lagde vægt, at skatteydere ansættelseskontrakt ikke var tidsbegrænset.¹⁸⁸

I 2018 inddrog Skatterådet dog ikke skatteydere subjektive tilkendegivelse, og fandt desuden, at centrum for livsinteresser ikke kunne afgøres i det bindende svar, SKM2018.564.SR. Sagen omhandlede en skatteyder, der boede i Storbritannien med sin ægtefælle og to børn, og som blev ansat

¹⁸² For mere om Højesterets inddragelse af de faktiske forhold, se afsnit 2.2.4.3

¹⁸³ SKM2020.247.SR, s. 1

¹⁸⁴ Ibid. s. 4

¹⁸⁵ Ibid. s. 4

¹⁸⁶ SKM2019.420.SR, s. 1

¹⁸⁷ Ibid. s. 4

¹⁸⁸ For mere om Højesterets vurdering, se afsnit 2.2.4.3

som CEO og direktør i et selskab i Danmark.¹⁸⁹ Skatteyderen blev boende i Storbritannien med familien, og boede på hoteller i Danmark på de fysiske arbejdsdage, hvorfor vedkommende overvejede at leje en mindre lejlighed i Danmark.¹⁹⁰ Skatterådet lagde afgørende vægt på ansættelsesforholdet i Danmark og på familiens omstændigheder samt vedkommendes faste ejendom i Storbritannien. Skatterådet lagde således vægt på de faktiske forhold, men inddrog dog ikke, at skatteyder havde gjort gældende, at: *“Spørger viser således med al tydelighed, at han har til hensigt at opretholde og bevare sit hidtidige i Storbritannien eksisterende centrum for sine livsinteresser (...)”*¹⁹¹

På baggrund af ovenstående praksis fra 2020, 2019 og 2018, kan det udledes, at Skatterådet som udgangspunkt lægger vægt på de faktiske, dokumenterbare forhold i overensstemmelse med gældende ret, jf. SKM2020.247.SR, SKM2019.420.SR og SKM2018.564.SR. Dog inddrager Skatterådet ligeledes skatteydere subjektive tilkendegivelser i vurderingen af de personlige og økonomiske forbindelser, jf. SKM2020.247.SR og SKM2019.420.SR. Dette vurderes, som udgangspunkt, ikke at følge Højesterets praksis i 2007 og 2005, hvor de subjektive tilkendegivelser ikke blev tillagt vægt, fordi disse ikke var dokumenterbare, jf. SKM2007.501.HR og SKM2005.79.HR. Samlet set, må det dog vurderes, at Skatterådets fortolkning, i overvejende grad, er i overensstemmelse med gældende ret, eftersom Skatterådet fokuserer på de faktiske forhold, og kun inddrager skatteydere subjektive tilkendegivelser, såfremt dette bidrager til fastlæggelsen af centrum for livsinteresser.

2.3.2 *“Personlige og økonomiske forbindelser”* i nyere administrativ praksis

Som udledt ovenfor i afsnit 2.2.5, er det væsentligt, at de *personlige og økonomiske forbindelser* kan karakteriseres som vitale for skatteyderen. Forhold, der anses som vitale, vil naturligt være af mere permanent og længerevarende karakter, og desuden ikke være lette at til- eller fravælge. En ikke-udtømmende liste af eksempler på personlige og økonomiske forbindelser er endvidere angivet i pkt. 15 i kommentarerne.¹⁹²

Det bindende svar fra 2019, SKM2019.420.SR, som er introduceret ovenfor i afsnit 2.3.1, omhandlede, som nævnt, en polsk statsborger, der tog ansættelse i Danmark. I sagen lagde Skatterådet vægt på, at skatteydere voksne børn, far og svigermor fortsat var bosat i Polen: *“Spørger har sin far og*

¹⁸⁹ SKM2018.564.SR, s. 1

¹⁹⁰ Ibid.

¹⁹¹ Ibid. s. 3

¹⁹² For ordlyden af pkt. 15 i kommentarerne, se afsnit 2.2.1.2

*svigermor i det andet land (Polen).*¹⁹³ Heraf kan det udledes, at den bredere familie, herunder en svigermor, ligeledes kan anses som vital for skatteyderen.

Skatterådets bindende svar fra 2018, SKM2018.564.SR, som ligeledes er introduceret ovenfor i afsnit 2.3.1, er et eksempel på en situation, hvor Skatterådet ikke kunne afgøre centrum for livsinteresser, da skatteydere personlige forbindelser var stærkest til Storbritannien, mens de økonomiske forbindelser var stærkest til Danmark.¹⁹⁴ I vurderingen af skatteydere personlige forbindelser medtog Skatterådet på den ene side, at vedkommendes familie ikke opholdte sig i Danmark, og at vedkommende derudover ingen familiemedlemmer havde i landet. På den anden side gik børnene i skole i Storbritannien, hvor skatteyderen boede med familien i et 450 m² stort hus købt for et tocifret millionbeløb, der yderligere var istandsat for et etcifret millionbeløb.¹⁹⁵ Skatteyderen havde endvidere to biler, fast læge og tandlæge samt aktive medlemskaber i forskellige sportsklubber i Storbritannien, hvilket vedkommende modsætningsvist ikke havde i Danmark, og som derfor talte for en stærkere tilknytning til Storbritannien.¹⁹⁶ Dernæst arbejdede ægtefællen i Storbritannien, hvor svigerfamilien ligeledes boede. Derudover foregik alle familiearrangementer i Storbritannien, hvor skatteydere forældre ofte besøgte dem fra tredjelandet.¹⁹⁷

Det kan heraf udledes, at Skatterådets vurdering af skatteydere personlige forbindelser er i overensstemmelse med gældende ret, da der blev lagt afgørende vægt på familiens omstændigheder: *“Spørgers ægtefælle har arbejdet og uddannet sig i Storbritannien. Spørger har familie i Storbritannien.*”¹⁹⁸ Derudover inddrog Skatterådet skatteydere sportsmedlemsskaber, læge- og tandlægebesøg samt familiearrangementer. Heraf kan det udledes, at Skatterådet tog hensyn til de forhold, som er positiv nævnt i pkt. 15 i kommentarerne: *“(…) sociale forhold og kulturelle eller andre aktiviteter.*” Således kan det udledes, at Skatterådet vurderer skatteydere personlige forbindelser i overensstemmelse med gældende ret.

I vurderingen af skatteydere økonomiske forbindelser til Danmark fremhævede Skatterådet først og fremmest ansættelsen i det danske selskab. Herefter inddrog Skatterådet skatteydere lønnede bestyrelsespost i Danmark samt at skatteyder påtænkte, at leje en lejlighed i Danmark, som vedkommende ville opholde sig i omkring 140 dage om året.¹⁹⁹ Derudover havde skatteyder tidligere boet og arbejdet i Danmark i omkring 2,5 år.²⁰⁰ I relation til skatteydere økonomiske forbindelser til Storbritannien inddrog Skatterådet, at skatteyder var fuld skattepligtig samt hjemmehørende i landet,

¹⁹³ SKM2019.420.SR, s. 4

¹⁹⁴ SKM2018.564.SR, s. 1

¹⁹⁵ SKM2018.564.SR, s. 3

¹⁹⁶ Ibid.

¹⁹⁷ Ibid.

¹⁹⁸ Ibid. s. 5

¹⁹⁹ Ibid. s. 3

²⁰⁰ Ibid. s. 3

og havde boet der af to omgange, der tilsammen talte en periode på 8 år. Endeligt lagde Skatterådet vægt på, at skatteyder ikke havde nogen indtægter fra Storbritannien.²⁰¹ Skatterådet fremhævede således, at skatteydere samledes indkomstgrundlag primært hidrørte fra ansættelsen i Danmark, hvorimod den økonomiske forbindelse til Storbritannien alene udgjorde den faste ejendom, som i øvrigt var af stor værdi²⁰²: “Lønnen for varetagelse af dette arbejde, som udgør spørgers primære indtægt, udbetales også fra Danmark. Spørger har efter det oplyste ikke indtægter fra Storbritannien.”²⁰³ Det kan således udledes, at Skatterådet vurderer de økonomiske forbindelser i overensstemmelse med gældende ret, da de medtager skatteydere vitale forhold i form af fast ejendom, indtægtskilder samt ansættelsesforhold.

På baggrund af ovenstående praksis fra 2019 og 2018, kan det udledes, at Skatterådet inddrager de personlige og økonomiske forbindelser, der er vitale, permanente og af længerevarende karakter for skatteyderen, hvilket er i overensstemmelse med gældende ret og Højesterets praksis i 2007, 2005 og 2001, jf. SKM2007.501.HR, SKM2005.79.HR og SKM2001.483.HR.²⁰⁴ Heraf kan det udledes, at Skatterådet, ligesom Højesteret, anser *familien, ansættelsesforhold* samt *fast ejendom* for forhold, der har særlig afgørende betydning i vurderingen af centrum for livsinteresser. Samlet set kan det således udledes, at Skatterådets fortolkningen af de *personlige og økonomiske forbindelser* er i overensstemmelse med gældende ret.

2.3.3 “Omstændighederne skal bedømmes som et hele” i nyere administrativ praksis

Som udledt i afsnit 2.2.6, skal omstændighederne *bedømmes som et hele*. Der skal således foretages en helhedsbedømmelse i vurderingen af de personlige og økonomiske forbindelser, og resultatet af vurderingen skal være af en sådan beskaffenhed, at der ikke kan foreligge tvivl om, hvortil skatteyderen har sit centrum for livsinteresser. Helhedsbedømmelsen skal tilmed ses i relation til pkt. 15-eksemplet.²⁰⁵

Landsskatterettens kendelse fra 2019, SKM2019.603.LSR, omhandlede en polsk statsborger, der fraflyttede Polen til fordel for Danmark, som led i en ansættelse i Danmark.²⁰⁶ Skatteydere ægtefælle og børn blev boende i Polen, som vedkommende besøgte regelmæssigt, og hvor skatteyder havde boet hele sit liv og havde sine ejendele. På baggrund heraf vurderede Landsskatteretten, at skatteydere

²⁰¹ SKM2018.564.SR, s. 3

²⁰² Skatteydere bolig i Storbritannien var købt for et tocifret millionbeløb og istandsat for et etcifret millionbeløb, jf. SKM2018.564.SR, s. 3

²⁰³ SKM2018.564.SR, s. 5

²⁰⁴ Se afsnit 2.2.5.4

²⁰⁵ For mere om pkt. 15-eksemplet, se afsnit 2.2.8

²⁰⁶ SKM2019.603.LSR, s. 1

økonomiske forbindelser var i Danmark, mens skatteydere personlige forbindelser var i Polen. Landsskatteretten kunne således ikke afgøre i hvilken af staterne skatteyder havde sit centrum for livsinteresser, selvom vedkommende havde bibeholdt sin bolig i det land, hvor vedkommende altid havde boet og arbejdet, og hvor vedkommende havde sin familie og ejendele i overensstemmelse med pkt. 15-eksemplet.

Denne vurdering blev ligeledes anlagt af Skatterådet i 2021 i det bindende svar, SKM2021.67.SR, der omhandlede en skatteyder, som boede i Danmark med sin ægtefælle og som flyttede til Schweiz i forbindelse med tiltrædelse af en ansættelse i et schweizisk selskab, mens ægtefællen blev boende i Danmark. Skatterådet vurderede, at centrum for livsinteresser ikke kunne afgøres, fordi skatteydere personlige interesser var stærkest til Danmark, mens de økonomiske interesser var stærkest til Schweiz. I sagen er det endvidere bemærkelsesværdigt, at Skatterådet kun henviser til nyere bindende svar, der indeholder samme fortolkning, herunder SKM2019.454.SR, som gennemgås nedenfor. Således kan det kritiseres, at Skatterådet ikke forholder sig til sin egen tidligere praksis eller Højesterets vurdering, hvor faktum er sammenligneligt.²⁰⁷

I 2019 kunne Skatterådet i det bindende svar, SKM2019.454.SR, ikke komme frem til et entydigt resultat af centrum for livsinteresser. Sagen omhandlede en Hollandsk statsborger, der tog ansættelse i Danmark. Skatteydere familie blev boende i Holland i en bolig, der var samejet med ægtefællen, og hvor vedkommende selv havde boet i en overvejende del af sit liv.²⁰⁸ Vedkommendes arbejde skulle udføres i både Danmark, Holland samt i tredjelande. Arbejdet skulle udføres i Danmark fra mandag til torsdag, hvorefter vedkommende ville rejse hjem til sin familie i weekenden, ligesom ferier blev afholdt med familien i Holland. Skatteyder havde ingen personlige eller familiære forbindelser til Danmark, og havde lejet en lejlighed for at kunne varetage sit arbejde i Danmark. Skatteyder havde både bankkonti og pensionsopsparing i Holland og Danmark, og havde en betydelig indtægt fra Danmark, som følge af vedkommendes lederstilling. Det var Skatterådets vurdering, at skatteydere personlige forbindelser var stærkest til Holland, mens de økonomiske forbindelser var stærkest til Danmark.

Ud fra sagens faktiske forhold, findes det dog relevant at diskutere, hvorvidt Skatterådet i stedet burde have vurderet, at skatteyder, som udgangspunkt, havde *alle* sine personlige forbindelser i Holland og økonomiske forbindelser til *både* Holland og Danmark. Hvis omstændighederne var blevet bedømt som *et hele*, i overensstemmelse med gældende ret, ville vurderingen mest nærliggende tale for, at skatteydere personlige og økonomiske forbindelser, samlet set, ville være stærkest til Holland. Denne vurdering baseres på, at skatteyder alene havde sin ansættelse, lønindkomst og dertilhørende

²⁰⁷ For mere om helhedsbedømmelsen i tidligere praksis, se afsnit 2.2.6.1

²⁰⁸ SKM2019.454.SR, s. 6

bankkonti og pensionsopsparing i Danmark, mens vedkommende havde beholdt sin familie, fast ejendom, pensionsopsparing og bankkonti samt hele sit private og sociale liv i Holland. På trods af dette vurderede Skatterådet, at skatteydernes centrum for livsinteresser ikke kunne afgøres: *“I den foreliggende sag er der enighed om, at spørgeren har sine væsentligste personlige forbindelser til Holland, og der er enighed om, at spørgeren har sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark. Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at det i denne sag ikke kan afgøres, i hvilken stat spørgeren har centrum for sine livsinteresser.”*²⁰⁹ Således kan det udledes, at Skatterådet ikke foretog en *helhedsbedømmelse* i overensstemmelse gældende ret, og som Højesteret foretog i 2007 i SKM2007.501.HR.²¹⁰ Spørgsmålet er imidlertid på hvilket grundlag, Skatterådet ikke nåede frem til et resultat, der afspejler en helhedsvurdering af de personlige og økonomiske forbindelser. I vurderingen, ekskluderede Skatterådet blandt andet bankkonti og pensionsordninger, da værditilvækst og afkast ikke blev vurderet at udgøre indtægtsgivende aktiver: *“I den konkrete sag forventes bankkonti og pensionsordninger i relation til afkast og værditilvækst i et mindre omfang at udgøre indtægtsgivende aktiver i henholdsvis Danmark og Holland. Dermed er bankkonti og pensionsordninger af mindre betydning sammenlignet med den økonomiske forbindelse, der etableres med spørgerens stilling i Danmark.”*²¹¹ Ifølge Skatterådet havde skatteyder således kun opretholdt en økonomisk forbindelse til Danmark som følge af ansættelsen, hvorfor de stærkeste økonomiske forbindelser selvsagt blev vurderet, at være i Danmark.²¹² Heraf kan det udledes, at Skatterådet ikke lagde yderligere vægt på skatteydernes ejerskab af den faste ejendom i Holland, hvilket var en omstændighed, der blev anset for at udgøre en væsentlig økonomisk forbindelse i blandt andet Højesteretsdommen, SKM2007.501.HR, samt det bindende svar SKM2018.564.SR, der er introduceret ovenfor i afsnit 2.3.1.²¹³ I relation pkt. 15-eksemplet, bør sagens faktum ligeledes pege i retning af, at skatteydernes centrum for livsinteresser burde være bevaret i Holland, da sagens omstændigheder var forenelige med eksemplet.²¹⁴

I forlængelse af ovenstående, tog Skatterådet i det bindende svar fra 2020, SKM2020.247.SR, stilling til en sag i lighed med SKM2019.454.SR. I SKM2020.247.SR vurderede Skatterådet, at de personlige forbindelser var stærkest i Storbritannien som følge af, at skatteydernes familie blev boende der, mens de økonomiske forbindelser var stærkest i Danmark, da skatteydernes primære indtægtskilde hidrørte fra arbejdet i Danmark. For så vidt angår de økonomiske forbindelser, lagde Skatterådet til grund, i lighed med sit bindende svar, SKM2019.454.SR, at skatteydernes pensionsordninger og aktieposter i Storbritannien, i relation til afkast og værditilvækst, kun i et mindre omfang udgjorde indtægtsgivende aktiver sammenlignet med indtægterne fra ansættelsen i Danmark: *“Dermed er pensionsordningerne*

²⁰⁹ SKM2019.454.SR, s. 7

²¹⁰ For mere om Højesterets helhedsbedømmelse, se afsnit 2.2.6.1

²¹¹ SKM2019.454.SR, s. 7

²¹² Ibid.

²¹³ For mere om inddragelse af fast ejendom, se afsnit 2.2.5.4

²¹⁴ For ordlyden af pkt. 15-eksemplet, se afsnit 2.2.8

og aktiedepoterne af mindre betydning sammenlignet med den økonomiske forbindelse, der er etableret med spørgerens stilling i det dansk selskab.”²¹⁵ Sagens omstændigheder fulgte endvidere pkt. 15-eksemplet, hvilket der dog ikke blev taget højde for i Skatterådets vurdering.

I Den Juridiske Vejledning afsnit C.F.8.2.2.4.1.2 inddrages pkt.15-eksemplet ligeledes som vejledning til vurderingen af centrum for livsinteresser, hvorfor det kan virke bemærkelsesværdigt, at Landsskatteretten i 2019 samt Skatterådet i 2020 og 2019 ikke inddrager dette hensyn i vurderingen, jf. SKM2019.603.LSR, SKM2020.247.SR og SKM2019.454.SR. Dette kan således tale for, at de foreliggende omstændigheder burde kunne bedømmes som *et hele* og derved lede til et samlet resultat, særligt under iagttagelse af Højesterets helhedsbedømmelse i 2007, hvor omstændighederne pegede i endnu flere retninger, jf. SKM2007.501.HR.²¹⁶

I 2018 fandt Skatterådet i det bindende svar, SKM2018.564.SR, der er introduceret i afsnit 2.3.1, at skatteydere personlige forbindelser pegede mod Storbritannien, mens de økonomiske forbindelser pegede mod Danmark.²¹⁷ Den eneste tilknytning skatteyder havde til Danmark var vedkommendes ansættelse i et dansk selskab samt den lejlighed, som vedkommende overvejede at leje i Danmark, mens *alle* andre personlige og økonomiske forbindelser var i Storbritannien.²¹⁸ Særligt henset til pkt. 15-eksemplet, kan der således sættes spørgsmålstegn ved Skatterådets vurdering.

Det faktum, at skatteyder havde været ude af dansk skattepligt i mere end tre år, og indtil da, kun havde været fuld skattepligtig til Danmark i 2,5 år, taler for, at vedkommende kunne anses som almindelig tilflytter til Danmark.²¹⁹ Dette ville således tale for, at skatteyder i så fald kunne blive omfattet af pkt. 15-eksemplet, da vedkommende ville etablere en bolig i Danmark, bibeholde den første bolig i Storbritannien, hvor vedkommende havde arbejdet, og hvor vedkommendes familie og ejendele var.²²⁰ Dette ville, sammen med andre elementer, kunne bidrage til at vise, at skatteyder havde bevaret sit centrum for livsinteresser i Storbritannien ifølge pkt. 15-eksemplet. Dette synspunkt kan desuden understøttes af det faktum, at skatteyder inden for de sidste par år havde købt en dyr ejendom i Storbritannien til et tocifret millionbeløb, som vedkommende og familien boede i, mens lejligheden i Danmark udelukkende skulle bruges til erhvervsmæssige overnatninger i Danmark. Således taler disse omstændigheder for, at skatteyder har til hensigt at opretholde og bevare sit hidtidige centrum for livsinteresser i Storbritannien. På baggrund heraf, tyder det på, at Skatterådets fortolkning kan vurderes at være afvigende fra gældende ret, da den *ene* omstændighed, at en skatteyder har et arbejde i Danmark, vejer så tungt i Skatterådets vurdering, at Skatterådet alene af

²¹⁵ Citat, s. 2, SKM2020.247.SR

²¹⁶ For mere om Højesterets vurdering, se afsnit 2.2.6.1

²¹⁷ SKM2018.564.SR, s. 1

²¹⁸ Ibid.

²¹⁹ Ibid. s. 3

²²⁰ Ibid. s. 3

denne grund ikke kan afgøre, hvortil vedkommendes centrum for livsinteresser er. Således kunne Skatterådet ikke afgøre centrum for livsinteresser på trods af, at de personlige interesser udelukkende pegede på Storbritannien, mens de økonomiske interesser pegede på *både* Danmark og Storbritannien. Eftersom Skatterådet vurderede, at de økonomiske forbindelser ikke gav et entydigt resultat, kan det udledes, at Skatterådet vægter de økonomiske forbindelser højere end de personlige forbindelser, og dermed ikke bedømmer omstændighederne som et hele.

I forlængelse af ovenstående, findes det ligeledes relevant at sammenligne Skatterådets fortolkning i SKM2018.564.SR med Skatterådets tidligere fortolkning i 2016 i SKM2016.557.SR. I det bindende svar fra 2016 kunne Skatterådet modsætningsvist godt afgøre centrum for livsinteresser på trods af der var tale om en sammenlignelige faktiske omstændigheder. Både SKM2018.564.SR og SKM2016.557.SR omhandlede en tilflytter til Danmark, som bevarede sin bolig, familie samt forskellige ejendele i hjemlandet, og som havde bolig i Danmark, som følge af en ansættelse i landet. I SKM2018.564.SR var det de økonomiske interesser i form af lønnen fra ansættelsesforholdet, der ifølge Skatterådet, afgjorde, at centrum for livsinteresser var i Danmark. Modsætningsvist var det i SKM2016.557.SR *ikke* ansættelsesforholdet i Danmark, men derimod de personlige interesser i form af, at familien forblev i hjemlandet, der blev lagt afgørende vægt på. Hertil fremhævede Skatterådet skatteydere økonomiske forbindelser i form af erhvervsmæssige investeringer og pensionsopsparinger mv. hjemlandet.

Ovenstående kan imidlertid lede til en undren i forhold til hvorfor Skatterådet i SKM2018.564.SR ikke valgte at lægge vægt på de: "*betydelige pensionsopsparinger*"²²¹ samt "*diverse kontantindeståender, biler, forsikringer og investeringer i værdipapirer i Storbritannien.*"²²² som var de selvsamme økonomiske interesser, der blev lagt vægt på i SKM2016.557.SR. Til trods for ligheden mellem SKM2018.564.SR og SKM2016.557.SR, fortolkede Skatterådet i 2016 altså centrum for livsinteresser i overensstemmelse med gældende ret, mens fortolkningen i 2018 ikke vurderes at være i overensstemmelse med gældende ret. Det vurderes desuden, at omstændighederne i SKM2018.564.SR og SKM2016.557.SR begge er forenelige med pkt. 15-eksemplet, hvilket bidrager til at fastlægge, at skatteyder har bevaret centrum for livsinteresser i hjemlandet.

²²¹ Citat, s. 4, SKM2018.564.SR

²²² Ibid.

2.3.4 “Den fysiske persons egne handlinger” i nyere administrativ praksis

Som udledt ovenfor i afsnit 2.2.7, er det *åbenbart, at der skal ofres særlig opmærksomhed på skatteydernes egne handlinger*, hvilket indebærer handlinger af enten økonomisk eller personlig karakter, der er underlagt skatteydernes direkte kontrol.

I 2019 lagde Skatterådet vægt på skatteydernes egne handlinger i SKM2019.454.SR, der er introduceret ovenfor i afsnit 2.2.6. Som nævnt, omhandlede sagen en hollandsk statsborger, der tiltrådte en stilling i Danmark, og havde lejet en lejlighed i Danmark til brug for arbejdsdage fra mandag til torsdag. Lejligheden blev lejet af skatteyder selv, og var således underlagt vedkommendes direkte kontrol.²²³ Tilmed var det som led i ansættelsen aftalt, at skatteyder skulle arbejde i Holland om fredagen og være sammen med familien i weekenden: “*Afhensyn til spørgerens familie i Holland, er der truffet aftale om, at spørgeren arbejder fra selskabets kontor i den danske by mandag til torsdag og fra hjemmet i Holland fredag – eller evt. fra en pendlerplads på selskabets afdeling i Holland.*”²²⁴ I relation til ansættelsesaftalen, havde skatteyder således af *egen drift* bibeholdt sit familieliv i Holland, hvilket i henhold til gældende ret skal tillægges særlig opmærksomhed. Ligeledes havde skatteyder beholdt sine bankkonti, pensionsordning og fast ejendom i Holland.²²⁵ Skatterådet ofrede dog ikke særlig opmærksomhed på skatteydernes *egne handlinger*, hvilket fraviger Højesterets praksis i 2007 og 2005, jf. SKM2007.501.HR og SKM2005.79.HR.²²⁶

Skatterådets bindende svar fra 2018, SKM2018.564.SR, som er introduceret ovenfor i afsnit 2.3.1, er ligeledes et eksempel på en afgørelse, hvor Skatterådet valgte ikke at inddrage skatteydernes egne handlinger, som en bidragende faktor til en vurdering, hvor centrum for livsinteresser ikke kunne afgøres. Skatteyder boede, som nævnt, i Storbritannien med sin familie i et 450 m² stort hus købt for et tocifret millionbeløb.²²⁷ Derudover havde skatteyder yderligere istandsat huset for et etcifret millionbeløb, samt indhentet byggetilladelse til yderligere bebyggelse på grunden.²²⁸ Investeringerne i form af det økonomiske omfang, istandsættelsen og byggetilladelsen anses for at udgøre skatteydernes *egne handlinger*. I Danmark overvejede skatteyder at leje en lejlighed på 50-60 m² til brug for erhvervsmæssige overnatninger.²²⁹ Derudover fremgik det, at lejligheden i Danmark ikke var egnet til ophold for en familie på fire, hvilket ligeledes taler for, at skatteyder af egen drift ikke ønsker at etablere et hjem med plads til familien. Skatterådet ofrede dog ikke *særlig opmærksomhed* på

²²³ SKM2019.454.SR, s. 1

²²⁴ Ibid.

²²⁵ Ibid.

²²⁶ For mere om Højesterets inddragelse af skatteydernes egne handlinger, se afsnit 2.2.7

²²⁷ SKM2018.564.SR, s. 5

²²⁸ Ibid.

²²⁹ Ibid. s. 3

skatteydere *egne handlinger* i en situation, hvor de personlige og økonomiske interesser pegede mod hvert sit land, og hvor vedkommendes egne handlinger kunne have bidraget til at fastlægge centrum for livsinteresser.

Henset til ovenstående, er det ligeledes bemærkelsesværdigt, at Den Juridiske Vejledning afsnit C.F.8.2.2.4.1.2, ikke indeholder en positiv benævnelse af skatteydere *egne handlinger*. Dette findes især bemærkelsesværdigt henset til, at pkt. 15 i kommentarerne angiver, at det er *åbenbart*, at der bør ofres *særlig* opmærksomhed på skatteydere egne handlinger. Ikke desto mindre har Højesteret i 2007 og 2005 haft fokus på skatteydere egne handlinger, jf. SKM2007.501.HR og SKM2005.79.HR.²³⁰ Det lader dog til, at dette synspunkt er fraveget af Skatterådet i 2019 og 2018, jf. SKM2019.454.SR og SKM2018.564.SR.

2.3.5 Sammenfatning fortolkningen af *centrum for livsinteresser* i nyere administrativ praksis

Med afsæt i analysen af *de faktiske forhold*, kan det konkluderes, at nyere administrativ praksis er i overensstemmelse med gældende ret, da Skatterådet både i 2020, 2019 og 2018 lagde vægt på de faktiske forhold, og under visse omstændigheder inddrager skatteydere subjektive tilkendegivelse, som bidrag til at udlede centrum for livsinteresser, jf. SKM2020.274.SR, SKM2019.420.SR og SKM2018.564.SR. Derudover kan det konkluderes, at nyere administrativ praksis inddrager de vitale personlige og økonomiske forbindelser i overensstemmelse med gældende ret, jf. SKM2019.420.SR og SKM2018.564.SR.

Endvidere kan det konkluderes, at Skatterådet i de bindende svar fra 2019 og 2018 ikke ofrede særlig opmærksomhed på skatteydere egne handlinger i situationer, hvor de personlige og økonomiske forbindelser pegede mod hvert sit land, og hvor vedkommendes egne handlinger kunne have bidraget til at fastlægge centrum for livsinteresser, jf. SKM2019.454.SR og SKM2018.564.SR. Således kan det konkluderes, at fortolkningen af skatteyderens egne handlinger i nyere administrativ praksis ikke er i overensstemmelse med gældende ret. Dette understøttes endvidere af, at skatteyderens *egne handlinger* ikke fremgår af Den Juridiske Vejledning afsnit C.F.8.2.2.4.1.2, selvom den fremgår positivt af ordlyden i pkt. 15 i kommentarerne.

Yderligere kan det konkluderes, at der foreligger en række afgørelser i nyere administrativ praksis, der på nogle områder er afvigende fra gældende ret. I 2019 kunne Landsskatteretten i SKM2019.603.LSR ikke afgøre centrum for livsinteresser i en situation der var forenelig med pkt. 15-

²³⁰ For Højesterets inddragelse af skatteydere egne handlinger, se afsnit 2.2.7.1

eksemplet, fordi vedkommendes personlige og økonomiske forbindelser fandtes at være stærkest til både Danmark og Polen. Fra 2018 til 2021 anlagde Skatterådet samme fortolkning, hvor centrum for livsinteresser, i en situation, der var forenelig med pkt. 15-eksemplet, fandtes ikke at kunne afgøres som følge af, at skatteydere personlige forbindelser fandtes at være stærkest i hjemlandet, mens skatteydere økonomiske forbindelser fandtes at være stærkest i arbejdslandet, jf. SKM2021.67.SR, SKM2020.247.SR, SKM2019.454.SR og SKM2018.564.SR.

Fælles for nyere administrativ praksis er, at fortolkningen kan kritiseres for at afvige fra gældende ret, der forudsætter en *helhedsbedømmelse* af hvortil skatteyder har sit centrum for livsinteresser. Dette begrundes i, at nyere administrativ praksis vurderer de personlige og økonomiske forbindelser som to opdelte, uafhængige forhold, uden at foretage en helhedsvurdering eller tage hensyn til skatteydere egne handlinger og pkt. 15-eksemplet. Det kan konkluderes, at en opdelt vurdering i nyere administrativ praksis bidrager til, at centrum for livsinteresser ikke kan afgøres, såfremt vurderingen af de personlige og økonomiske forbindelser ikke entydigt peger mod det samme land. Derimod vil en helhedsvurdering, i overensstemmelse med gældende ret, bedre kunne afgøre centrum for livsinteresser ved at vurdere, hvortil de personlige og økonomiske forbindelser *samlet set* er stærkest. Heraf kan det konkluderes, at vurderingen af de stærkeste *personlige* forbindelser, ligesom i tidligere administrativ praksis, fortsat fremstår som en relativ korrekt, entydig vurdering i nyere administrativ praksis, da de personlige forbindelser, som altovervejende hovedregel, er i hjemlandet, hvor skatteydere familie og sociale liv tynger vægtskålen. Denne fortolkning er, isoleret set, i overensstemmelse med gældende ret, hvilket ligeledes ses i tidligere administrativ praksis. Dog kan det kritiseres, at der ikke ofres særlig opmærksomhed på skatteydere egne handlinger i helhedsbedømmelsen samt hvordan behandlingen af de økonomiske forbindelser foretages i nyere administrativ praksis.

I forlængelse heraf, kan konkluderes, at nyere administrativ praksis lægger særlig vægt på, at skatteydere *samlede indkomstgrundlag* primært hidrører fra den løn, ansættelsesforholdet genererer i arbejdslandet i vurdering af de økonomiske forbindelser, jf. SKM2019.603.LSR, SKM2021.67.SR, SKM2020.247.SR, SKM2019.454.SR og SKM2018.564.SR. Dette betyder, at når skatteyder har flere forskellige økonomiske forbindelser, der er etableret i både hjemlandet og arbejdslandet, bliver disse opvejet mod hinanden efter hvor stort et værdiafkast den enkelte forbindelse tilfører skatteyderen. Dette kan kritiseres for at afvige fra en helhedsbedømmelse, idet ansættelsesforholdet bliver tillagt *så* meget vægt, at dette forhold kan siges at “vinde” vurderingen som den *stærkeste* økonomiske forbindelse, og derved “trumfer” vedkommendes andre økonomiske forbindelser, der er etableret i hjemlandet. Problemet herved består i, at skatteydere væsentligste økonomiske *livsinteresse* ofte vurderes at bestå af ansættelsesforholdet i arbejdslandet med en dertilhørende lønindkomst, bankkonto og et typisk kort opsigelsesvarsel, mens den evt. optjente formue, aktiebeholdning, faste ejendom,

pensionsopsparing mv. i hjemlandet, ikke bliver anset for lige så væsentlige, da værdiafkastet herfra ikke nødvendigvis er garanteret at overstige lønindkomsten og således ikke udgør det *primære* indkomstgrundlag.

Denne vurdering strider, isoleret set, ikke imod gældende ret, da lønindkomsten fra et ansættelsesforhold skal tillægges vægt som en stærk økonomisk forbindelse, da det udgør en naturlig vital indtægtskilde for skatteyderen. Dette bliver dog kritisabelt når denne vurdering foretages *opdelt* frem for *samlet*. I en situation, hvor de personlige forbindelser er stærkest i hjemlandet og de økonomiske forbindelser både er i arbejdslandet og i hjemlandet, men hvor ansættelsesforholdet vinder som den *stærkeste* økonomiske forbindelse, resulterer det i modsatrettede personlige og økonomiske forbindelser, hvilket medfører, at centrum for livsinteresser i mindre grad bliver afgjort i nyere administrativ praksis. Således kan der af nyere administrativ praksis udledes en formodning for, at en skatteyder ikke kan bevare sit centrum for livsinteresser i hjemlandet, såfremt vedkommende tager ansættelse i Danmark og såfremt lønindkomsten fra ansættelsesforholdet udgør det primære indtægtsgrundlag. Denne fortolkning må konkluderes i overvejende grad at afvige fra helhedsbedømmelsen efter gældende ret.

En anden fællesnævner i nyere administrativ praksis er, at omstændighederne, i overvejende grad, er forenelige med pkt. 15-eksemplet, der indikerer, at en skatteyder har besvaret sit centrum for livsinteresser i hjemlandet, såfremt vedkommende ved etablering af en ny bolig i arbejdslandet, bibeholder sin bolig i hjemlandet, hvor familien er og hvor vedkommende altid har boet og arbejdet. Det kan heraf konkluderes, at pkt. 15-eksemplet er et udtryk for en løsning på “den typiske situation”, der gør sig gældende i størstedelen af den foreliggende praksis. På trods af dette, bliver pkt. 15-eksemplet ikke tillagt samme betydning i nyere administrativ praksis, som tidligere set. Nyere administrativ praksis kan således konkluderes at være mindre tilbøjelig til at konstatere, at der er tale om en sammenlignelig situation i henhold til pkt. 15-eksemplet, og dermed mere tilbøjelig til at træffe en afgørelse om centrum for livsinteresser uden hensyntagen til pkt. 15-eksemplet.

Med afsæt i, at formålet med art. 4, stk. 2 er at *træffe en afgørelse*, samt at pkt. 15-eksemplet indeholder en vejledende løsning, kan det udledes, at der med stor sandsynlighed, bør kunne fastlægges et centrum for livsinteresser i netop disse situationer. Dette understøttes endvidere af, at centrum for livsinteresser har en central rolle i art. 4, stk. 2, da kriteriet om fast bolig oftest er opfyldt på forhånd, samt at centrum for livsinteresser er placeret før sædvanligt ophold, statsborgerskab og gensidig aftale. Henset hertil, bør disse typiske situationer netop skulle afgøres efter centrum for livsinteresser og ikke efter de subsidiære kriterier i art. 4, stk. 2, litra b-d.

På baggrund af ovenstående, kan det konkluderes, at der i nyere administrativ praksis, fra 2018 til og med 2021, bliver anlagt en noget mere indskrænkende fortolkning ved vurderingen af centrum for livsinteresser. På trods af, at der anlægges en noget mere indskrænkende fortolkning i nyere administrativ praksis, synes der dog ikke på nuværende tidspunkt at være belæg for at kunne konstatere, at der er tale om en decideret *praksisændring*. Dette kan ikke med sikkerhed lægges til grund, da afhandlingens begrænsede omfang, af sagens natur, ikke har mulighed for at favne alle pågældende afgørelser, der udtrykker samme retsprincip,²³¹ samt det faktum, at Højesteret endnu ikke har taget stilling til dette anliggende i nyere praksis.

2.4 Delkonklusion

På baggrund af analysen af gældende ret for centrum for livsinteresser, kan det konkluderes, at fysiske personers skattemæssige hjemsted i en dobbeltdomicilskonflikt skal vurderes efter den prioriterede liste i art. 4, stk. 2. *Centrum for livsinteresse* fremgår, som det andet kriterium, i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt., og indebærer, at en skatteyder skal anses for at være *hjemmehørende i den stat, med hvilken vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser*. Det kan endvidere konkluderes, at ordlyden i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. og pkt. 14 og 15 i kommentarerne dog ikke indeholder en udtømmende beskrivelse af centrum for livsinteresser, men i stedet oplister en række overordnede rammer for anvendelsen og fortolkningen heraf. Samtidig konkluderes det, at centrum for livsinteresser overlader et vist skøn i anvendelsen heraf, hvilket, i sagens natur, giver plads til fortolkning. Det kan hertil konkluderes, at der blot er tale om et begrænset skøn, der hverken må stride imod art. 4, stk. 2, pkt. 14 og 15 i kommentarerne eller formålene om *at træffe afgørelse af sådan en beskaffenhed, at der ikke efterlades tvivl* om resultatet i pkt. 2 og 10 i kommentarerne. Det kan endvidere konkluderes, at centrum for livsinteresser spiller en særlig afgørende rolle i den prioriterede liste i art. 4, stk. 2, da det første kriterium, *fast bolig*, i mange tilfælde, vurderes at være opfyldt på forhånd, hvorfor vigtigheden af centrum for livsinteresser dermed understreges.

Af pkt. 15 i kommentarerne, kan det konkluderes, at det er nødvendigt at se på *de faktiske forhold* for at afgøre til hvilke af de to lande, skatteyderen har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. De faktiske forhold omfatter objektive, observerbare forhold, som er vitale for skatteyderen. Hertil indeholder pkt. 15 i kommentarerne en ikke-udtømmende liste af personlige og økonomiske forhold, hvorved det kan konkluderes, at der skal tages særligt hensyn til skatteydere *familie og sociale forhold, beskæftigelse, politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, forretningssted og det sted, hvorfra aktiviteterne administreres*. Herefter kan det konkluderes, at centrum for livsinteresser skal bedømmes som *et hele*, hvilket indebærer, der skal foretages en vurdering af hvortil

²³¹ Bagge, Torben, 2015: s. 15

de personlige og økonomiske forbindelser samlet set er stærkest. I forlængelse heraf, skal skatteydere *egne handlinger ofres særlig opmærksomhed*, hvilket kan konkluderes at indebære handlinger af både personlig og økonomisk karakter, der er underlagt vedkommendes direkte kontrol. Endeligt kan det konkluderes, at *pkt. 15-eksemplet* er et vejledende eksempel af “den typiske situation”, der, under iagttagelse af række forhold, bidrager til at fastlægge, hvordan en skatteydere centrum for livsinteresser skal vurderes i den konkrete situation. Eftersom *pkt. 15-eksemplet* vejleder om en klassisk dobbeltdomicilskonflikt, kan det konkluderes, at *pkt. 15-eksemplet* har til formål at illustrere, at situationer, der er sammenlignelige med denne klassiske situation, netop kan blive løst efter centrum for livsinteresser. Af gældende ret kan det endvidere konkluderes, at tidligere retspraksis i 2001, 2005, 2007, 2008 og 2015, netop inddrager *de faktiske forhold, skatteydere egne handlinger*, bedømmer omstændighederne som *et hele* og derudover følger *pkt. 15-eksemplet* i sammenlignelige situationer, jf. Højesterets vurderinger i SKM2007.501.HR, SKM2005.79.HR, SKM2001.483.HR og Østre Landsrets vurdering i SKM2015.576.ØLR og SKM2008.432.ØLR. I forlængelse heraf, kan det konkluderes, at tidligere administrativ praksis i 2010 og 2016, anlagde en fortolkning i overensstemmelse gældende ret, jf. Landsskatterettens kendelse SKM2010.486.LSR og Skatterådets bindende svar SKM2016.382.SR og SKM2016.557.SR.

På baggrund af analysen af fortolkningen af centrum for livsinteresser i nyere administrativ praksis, kan det konkluderes, at nyere administrativ praksis inddrager *de faktiske forhold* og *de personlige og økonomiske forbindelser* i overensstemmelse med gældende ret. Fortolkningen af centrum for livsinteresser i nyere administrativ praksis, kan dog konkluderes, på nogle områder, at være i uoverensstemmelse med gældende ret. Uoverensstemmelsen udspringer navnlig af, at der ikke ofres særlig opmærksom på skatteydere *egne handlinger*, at der ikke foretages en *helhedsbedømmelse* af de personlige og økonomiske forbindelser og at der ikke tages hensyn til *pkt. 15-eksemplet*.

Det kan således konkluderes, at nyere administrativ praksis, fra 2018 til og med 2021, opdeler vurderingen af centrum for livsinteresser i henholdsvis personlige og økonomiske forbindelser, frem for at bedømme omstændighederne som et hele i overensstemmelse med gældende ret. Herunder kan det konkluderes, at nyere administrativ praksis vurderer, at den stærkeste økonomiske forbindelse, som hovedregel, er skatteydere primære indtægtsgrundlag, som oftest udgør lønindkomsten fra ansættelsesforholdet. Dette medfører, at skatteydere resterende økonomiske forbindelser i hjemlandet ofte bliver overskygget af ansættelsesforholdet, og dermed ikke tillægges vægt i den samlede vurdering. Heraf kan det konkluderes, at nyere administrativ praksis således vægter lønindkomsten i Danmark *så* tungt, at en skatteyder, af den grund alene, enten får fastlagt sit centrum for livsinteresser i Danmark eller får fastlagt, at skattemæssigt hjemsted ikke kan afgøres centrum for livsinteresser.

Endvidere kan det konkluderes, at nyere administrativ praksis ikke afgør centrum for livsinteresser i situationer, der er sammenlignelige med “den typiske situation” i pkt. 15-eksemplet. Heraf kan det konkluderes, at nyere administrativ praksis ikke tager hensyn til vigtigheden af pkt. 15-eksemplet, der netop har til formål at illustrere, hvordan den klassiske dobbeltdomicilskonflikt, kan løses. Med afsæt heri, konkluderes nyere administrativ praksis at afviger fra at anvende pkt. 15-eksemplet, hvilket vurderes at være kritisabelt, da der netop er tale om den typiske, oftest forekommende situation, og som retspraksis tidligere godt har kunne afgøre. Samlet set, kan det konkluderes, at fortolkningen af centrum for livsinteresser i nyere administrativ praksis, i en vis grad, ikke er i overensstemmelse gældende ret. Som følge af afhandlingens begrænsede omfang, synes det dog ikke videnskabeligt retfærdiggjort, at der er tale om en decideret praksisændring som følge af de udledte konklusioner om fortolkningen i nyere administrativ praksis. Således må det konkluderes, at de fremlagte argumenter i afhandlingens analyser, i overvejende grad, tyder på, at nyere administrativ praksis, fra 2018 til 2021, har anlagt et noget mere indskrænket syn på fortolkningen af centrum for livsinteresser, og at nyere administrativ praksis dermed er på afveje fra gældende ret.

Kapitel 3. Økonomisk analyse

3.1 Introduktion

Den økonomiske analyse har til formål at undersøge, hvilke udfordringer P/A-forholdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder kan medføre i Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser, samt hvorvidt Skattestyrelsen har incitament til at fortsætte i en retssag om fortolkning af centrum for livsinteresser. Afsnit i 3.2 tager således afsæt i P/A-teorien for, at belyse P/A-forholdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder. Dernæst analyseres et spilteoretisk scenarie om samarbejde i en retssag i afsnit 3.3, hvor skatteyder har anlagt sag mod Skattestyrelsen med påstand om, at Skattestyrelsen har anlagt en forkert fortolkning af centrum for livsinteresser. Endeligt indeholder afsnit 3.4 en samlet konklusion på den økonomiske analyse.

3.2 Skattestyrelsen og skatteyder i et P/A-forhold

Dette afsnit undersøger, hvilke udfordringer et simpelt P/A-forhold mellem Skattestyrelsen og skatteyder kan medføre, i en situation, hvor Skattestyrelsen skal vurdere skatteydernes centrum for livsinteresser. Indledningsvist analyseres forholdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder, hvorefter en analyse af informationsstrukturen bidrager til at afdække, hvorvidt der kan opstå moral hazard og hidden action problematikker.

3.2.1 Forholdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder

Et traditionelt P/A-forhold karakteriseres som en relation mellem to rationelle, nyttemaksimerende parter, *principalen* og *agenten*, hvor principalen, engagerer agenten til at udføre en ønsket opgave.²³² Principalen kan observere resultatet af agentens indsats, men agenten har ofte mere information om sin egen indsats, end principalen umiddelbart kan observere.²³³ Såfremt der eksisterer interessekonflikter mellem principalen og agenten, kan der opstå en situation, hvor agenten kan vælge at udnytte informationsasymmetrien til at agere opportunistisk.²³⁴ Denne klassiske P/A-teori danner således det teoretiske grundlag i nedenstående analyse. For at opnå en mere virkelighedsnær behandling af forholdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder, findes det dog nødvendigt at foretage en alternativ anvendelse af dele af de klassiske P/A-antagelser.²³⁵

²³² Knudsen, 1997: s. 164

²³³ Hendrikse, 2003: s. 91

²³⁴ Ibid.

²³⁵ For mere om den alternative anvendelse, se afsnit 1.5.2.2

I Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser, eksisterer et P/A-forhold, hvor skatteyder, som principal, engagerer Skattestyrelsen, som agent, til at udføre en ønsket service i form af fastlæggelsen af vedkommendes centrum for livsinteresser. Eftersom offentlige myndighed, såsom Skattestyrelsen, blandt andet, finansieres gennem skatteydernes erlagte skat, er Skattestyrelsen således forpligtet til at vurdere hvilket land, skatteyder har sit centrum for livsinteresser i. Herved eksisterer der et indirekte kontraktgrundlag, der binder Skattestyrelsen, som offentlig myndighed, til at yde en service for alle skatteydere, hvis centrum for livsinteresser skal vurderes som følge af dobbeltdomicil. Således vurderes skatteydernes bidrag til Skattestyrelsen at være et udtryk for den kompensation, som agenten modtager fra principalen. Eftersom vurderingen er hjemlet i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. i OECD's modeloverenskomst, anskues bestemmelsen som et udtryk for kontraktforholdet mellem skatteyder og Skattestyrelsen, idet Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresse skal ske efter bestemmelsens indhold.

3.2.2 Interessekonflikter

I vurderingen af centrum for livsinteresser anskues skatteyderen som en økonomisk aktør, der er egennyttmaksimerende, hvorfor skatteyderen dermed er drevet af at minimere sine omkostninger mest muligt. Med afsæt heri, er skatteyderens interesser, isoleret set, at opnå ingen beskatning, da skatteomkostningerne således minimeres og nytten forøges mest muligt. Inden for lovens rammer betyder dette, at skatteyder ønsker, at Skattestyrelsen vurderer vedkommendes centrum for livsinteresser, da fastlæggelsen af centrum for livsinteresser bidrager til at sikre, at skatteyder potentielt ikke ender i en dobbeltbeskatningssituation.²³⁶ Herunder er det skatteydernes interesse, at Skattestyrelsens vurdering af centrum for livsinteresser, medfører et resultat, hvor skatteyderen anses for skattemæssigt hjemmehørende i den, af de to kontraherende stater, som medfører den laveste beskatning.

Skattestyrelsen har til formål at sikre, at skatteydere opkræves korrekte skatter. Det følger således af Skattestyrelsens egne formål,²³⁷ at der, blandt andet, arbejdes efter en pålidelig administration samt en høj regelefterlevelse, der sikrer korrekte afgørelser. Med afsæt i den samfundsopgave, der følger af Skattestyrelsens funktion, anskues Skattestyrelsen ikke som en profitmaksimerende aktør, men derimod som en aktør, der er drevet af samfundsmæssig nyttemaksimering.

Med afsæt i ovenstående, er det både skatteydernes og Skattestyrelsens interesse at vurdere centrum for livsinteresser. På den ene side er det dog skatteydernes interesse, at vurderingen af centrum for

²³⁶ Hvis en skatteyder ikke får centrum for livsinteresser vurderet, vil vedkommende potentielt blive anset som fuld skattepligtig i to kontraherende stater, hvorefter indkomsten beskattes i to lande samtidig. For mere herom, se afsnit 1.1

²³⁷ Skattestyrelsens hjemmeside. Besøgt d. 7. april (link fremgår af litteraturlisten)

livsinteresser udløser den lavest mulige beskatning. På den anden side er det Skattestyrelsens interesse at vurdere centrum for livsinteresser efter gældende ret, og derved komme frem til den korrekte beskatning, der dog ikke nødvendigvis er den lavest mulige for skatteyder. Således er der tale om modstridende interesser mellem principalen og agenten, da skatteyder og Skattestyrelsen ikke er enige i, hvad der udgør den optimale beskatning.

3.2.3 Moral hazard og hidden action

Som nævnt ovenfor, kan både principalen og agenten observere resultatet af agentens opgave, mens det kun er agenten, der har information om selve indsatsen, hvorfor der foreligger asymmetrisk information. I nærværende situation eksisterer informationsasymmetrien i det forhold, at skatteyder, som principal, ikke ved hvilken fortolkning af centrum for livsinteresser, som Skattestyrelsen, som agent, vælger at anlægge. Eftersom vurderingen af centrum for livsinteresser afhænger af de specifikke omstændigheder i skatteydere individuelle forhold, kan skatteyder således ikke observere, *hvordan* skattestyrelsen afvejer disse forhold, og dermed fortolker centrum for livsinteresser, men blot observere *resultatet* af fortolkningen. Eftersom kontraktforholdet mellem skatteyder og Skattestyrelsen udgøres af art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt., der allerede er indgået mellem parterne, kan det udledes, at der er tale om en ex post kontraktuel situation i form af moral hazard, da Skattestyrelsen opnår en informationsfordel.²³⁸

Denne moral hazard situation skaber således mulighed for, at Skattestyrelsen kan foretage en hidden action ved eksempelvis at fokusere på nogle andre forhold end tidligere gjort eller indskrænke selve fortolkningen af centrum for livsinteresser. Da skatteyder kun kan observere, hvilken beskatning, der er resultatet af Skattestyrelsens fortolkning, foreligger der ikke information nok til, at skatteyder kan vide, hvorvidt denne beskatning er den lavest mulige efter gældende ret. Der er således tale om, at Skattestyrelsen potentielt kan udnytte informationsasymmetrien til at foretage hidden action, hvorved Skattestyrelsen ville agere opportunistisk.²³⁹ Ifølge P/A-teorien, ville løsningen på et hidden action-problem bestå i, at principalen skulle udforme kontrakten således, at interessekonflikten blev reduceret.²⁴⁰ I den optimale ligevægtstilstand, ville principalen udforme den efficiente kontrakt ved at implementere to forhold: incentive constraint og informationsindsamling. Incentive constraint indebærer, at kontraktens udformes på en måde, der skaber incitament for agenten til at handle i overensstemmelse med principalens interesser. Informationsindsamling indebærer, at principalen yderligere indsamler mest mulig information om agenten for at minimere informationsasymmetrien.²⁴¹

²³⁸ Knudsen, 1997: s. 167

²³⁹ Ibid.

²⁴⁰ Hendrikse, 2003: s. 98

²⁴¹ Hendrikse, 2003: s. 137

I P/A-forholdet mellem skatteyder og Skattestyrelsen er der dog ikke tale om to egennyttemaksimerende aktører, men derimod én egennyttemaksimerende skatteyder og én samfundsnyttmaksimerende Skattestyrelse. Såfremt Skattestyrelsen, modsætningsvis, anskues som en egennyttemaksimerende aktør, ville det danne grundlag for, at Skattestyrelsen har mulighed for at udnytte informationsasymmetrien til at udføre hidden actions mod skatteyder for at opnå sine egne interesser. I denne situation, ville der således være grundlag for, at Skattestyrelsen vil have incitament til at egennyttemaksimere ved at fastlægge centrum for livsinteresser i Danmark for alle dobbeltdomicilskonflikter, og derved modtage en højere indirekte kompensation gennem øget beskatningsgrundlag i kontraktgrundlaget. Eftersom Skattestyrelsen antages at være samfundsnyttmaksimerende, vil Skattestyrelsen dog ikke have incitament til at misbruge informationsasymmetrien og anlægge en fortolkning af centrum for livsinteresser, der afviger fra gældende ret, da Skattestyrelsens nyttmaksimerende interesse netop er at følge gældende ret og at sikre den korrekte beskatning.

På baggrund heraf, kan det udledes, at P/A-teorien belyser, at forholdet mellem skatteyder og Skattestyrelsen er underlagt asymmetrisk information, hvorfor der opstår en moral hazard situation og mulighed for hidden actions. Dog medfører Skattestyrelsens interesse i at samfundsnyttmaksimere, at Skattestyrelsen, ifølge P/A-teorien, aldrig vil have incitament til at udnytte informationsasymmetrien til at afvige fra gældende ret.

3.3 Et spilteoretisk scenarie om samarbejde i en retssag

Nærværende afsnit analyserer, hvorvidt Skattestyrelsen har incitament til at fortsætte samarbejdet i en retssag anlagt af skatteyder om, hvorvidt fortolkningen af centrum for livsinteresser er i overensstemmelse med gældende ret. For at undersøge denne problemstilling, fastlægges spillets scenarie og antagelser indledningsvist. For at udlede, hvorvidt Skattestyrelsen har incitament til at opretholde samarbejdet i fremtidige perioder, analyseres diskonteringsfaktoren under antagelsen om grim trigger strategi og teorien om reciprok adfærd. Herunder analyseres følgende faktorer, der påvirker diskonteringsfaktoren: *frekvens*, *sandsynlighed for at markedet består* og *stigning i efterspørgslen*. Dernæst analyseres Skattestyrelsens og skatteydernes omkostninger og pay-offs med afsæt i elementer fra transaktionsomkostningsteorien, for herefter at udlede, hvor høj diskonteringsfaktoren skal være for, at Skattestyrelsen har incitament til at fortsætte i retssagen. For at udlede diskonteringsfaktoren, beregnes tærskelværdien for diskonteringsfaktoren. Endeligt foretages der en sammenfatning af diskonteringsfaktorens betydning for Skattestyrelsens adfærd, hvoraf det konkluderes hvorvidt Skattestyrelsen har incitament til at fortsætte i retssagen.

3.3.1 Spillets opsætning

Spillets opsætning tager afsæt i en situation, hvor en skatteyder allerede har fået vurderet sit centrum for livsinteresser i en administrativ afgørelse. Dog er skatteyder uenig i, hvordan centrum for livsinteresser her er blevet vurderet, og har derfor valgt at anke den administrative vurdering til domstolen.

Således udgør spillets ramme en situation set fra Skattestyrelsens synsvinkel, hvor en skatteyder har anlagt sag mod Skattestyrelsen til domstolen, hvorefter Skattestyrelsen enten kan vælge (1) at fortsætte i den verserende retssag eller (2) afvige fra retssagen ved at tage bekræftende til genmæle. At *tage bekræftende til genmæle* betyder, at sagsøgte, under en retssag, giver meddelelse om, at vedkommende erklærer sig enig i modpartens påstand og derved accepterer stævningskravet fuld ud.²⁴² Herefter vil der blive afsagt en erkendelsesdom, som ikke indeholder domstolens vurdering af, hvorvidt den administrative afgørelse var i overensstemmelse med gældende ret.²⁴³ Således medfører en erkendelsesdom, at den potentielle forkerte fortolkning i den tidligere administrative afgørelse, ikke bliver offentliggjort, hvorfor der samtidig ikke kan støttes ret på dét faktum, at Skattestyrelsen anerkender, at der er foretaget en forkert fortolkning i den konkrete sag. I tilfælde af, at Skattestyrelsen vælger at tage bekræftende til genmæle, får skatteyder taget sin påstand til følge, og får dermed sine krav opfyldt, hvorfor spillet slutter. Der er dermed tale om et infinitivt gentaget spil, da Skattestyrelsen og skatteyder er uvidende om, hvornår retssagen slutter. Dette skyldes, at det er domstolen, som tredjepart, der afgør retssagen, og at Skattestyrelsen har mulighed for at tage bekræftende til genmæle, eksisterer i alle spillets perioder.

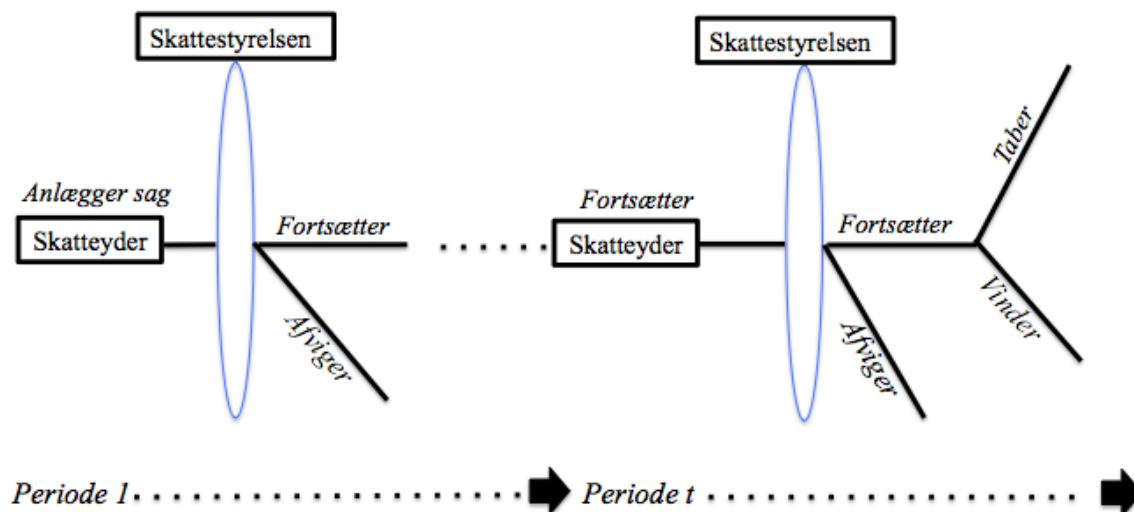
Eftersom spillet starter i en situation, hvor skatteyder allerede har anlagt sagen til domstolen, har Skattestyrelsen herefter to strategier, der i alt medfører tre forskellige udfald:

1. *Fortsætter i retssagen:*
 - 1.1. *Skattestyrelsen vinder sagen*
 - 1.2. *Skattestyrelsen taber sagen*
2. *Tager bekræftende til genmæle:*
 - 2.1. *Erkendelsesdom*

Ovenstående er endvidere illustreret nedenfor i figur 2:

²⁴² Domstolsstyrelsens vejledning til *minretssag.dk*

²⁴³ Domstolsstyrelsens vejledning til *minretssag.dk*



Figur 2. Samarbejde i en retssag (kilde: egen tilvirkning²⁴⁴)

Som figur 2 ovenfor illustrerer, udgør spillerne i retssagen således Skattestyrelsen og skatteyder. Samarbejdet består i at fortsætte retssagen således, at domstolen har mulighed for at vurdere om Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser er i overensstemmelse med gældende ret. Dermed er Skattestyrelsens valg om at tage bekræftende til genmæle, et udtryk for at bryde ud af samarbejdet i retssagen. Med afsæt heri, tager spillet udgangspunkt i asymmetrisk information, da Skattestyrelsen og skatteyder kun kender deres egne pay-offs samt deres egne og modpartens strategier.²⁴⁵ Dog ved skatteyder ikke, hvilken af strategierne, som Skattestyrelsen har incitament til at vælge.

3.3.2 Spillets antagelser

I nærværende afsnit introduceres spillets antagelser. Heraf fastlægges antagelserne om spillernes strategiske rationalitet og maksimering samt teorien om reciprocitet og grim trigger.

3.3.2.1 Strategisk rationalitet og maksimeringsantagelsen

Spillerne antages at handle under en antagelse om strategisk rationalitet, hvilket indebærer, at spillerne træffer deres valg på baggrund af forventningerne til modspillerens adfærd. I forlængelse heraf, er spillerne økonomiske aktører, der henholdsvis er egennyttmaksimerende og profitmaksimerende, og som dermed altid vil vælge den strategi, der giver det største pay-off.²⁴⁶

²⁴⁴ Med inspiration fra figur 15.1 i Dutta, 1999: s. 229

²⁴⁵ Knudsen, 1997: s. 106

²⁴⁶ Knudsen, 1997: s. 94

Skatteyder maksimerer sin nytte ved at betale den lavest mulige skat, der dog er begrænset til den skat, som skatteyder er forpligtet til ifølge gældende ret. Denne antagelse medfører, at skatteyder har anlagt retssagen med påstand om, at Skattestyrelsen ikke har fortolket i overensstemmelse med gældende ret, og at centrum for livsinteresser i stedet skal placeres i den, af de to kontraherende stater, der udløser den laveste beskatning. Således maksimerer skatteyder sin nytte, såfremt Skattestyrelsen tager bekræftende til genmæle eller at skatteyder vinder retssagen, da skatteydere påstand om lavest mulig beskatning, bliver taget til følge i begge udfald. Skatteyder maksimerer yderligere sin nytte såfremt vedkommende taber retssagen, da dette sikrer, at beskatningen bliver fastlagt efter gældende ret af domstolen. Dog bliver skatteydere egennyttmaksimering endvidere påvirket af de afledte omkostninger, som følger af spillets respektive udfald.²⁴⁷

Skattestyrelsen antages at være en profitmaksimerende virksomhed, hvilket indebærer, at de altid ønsker at minimere deres omkostninger. Eftersom Skattestyrelsen er fuld rationel, vil Skattestyrelsen derfor altid vælge den strategi, der giver det største samlede pay-off, hvilket afhænger af de respektive omkostninger, der følger af spillets tre udfald.²⁴⁸

3.3.2.2 Teorien om reciprocitet og grim trigger strategi

For at belyse, hvilket valg, Skattestyrelsen vil træffe i et infinitivt gentaget spil, anvendes teorien om reciprocitet og grim trigger strategien til at fastlægge, hvilken adfærd spillerne handler under.

Teorien om reciprocitet indebærer en antagelse om *reciprok* eller *gensidig* adfærd mellem spillerne.²⁴⁹ Under antagelse om reciprocitet, har Skattestyrelsen og skatteyderen således en reciprok adfærd, hvorfor deres forventninger til hvad der sker i fremtiden, påvirker deres beslutninger i dag.²⁵⁰ Hertil kan reciprok adfærd medføre, at der bliver opretholdt perioder med god adfærd, hvor samarbejdet opretholdes. En grim trigger strategi inderbærer, at hvis én af spillerne fraviger fra den ønskede adfærd "*trigger*" eller *udløses* en straftilstand i spillet.²⁵¹ Heraf vil straffen være "*grim*" eller *streng* i den forstand, at når først straftilstanden er udløst, ophører den aldrig.²⁵²

Den gode adfærd indebærer muligheden for at opnå højt pay-off, da begge spillere således vil vælge at fortsætte i samarbejdet, mens den dårlige adfærd indebærer muligheden for et lavt pay-off for altid.²⁵³ Såfremt den gode samarbejdsadfærd medfører tilstrækkeligt højt pay-off, eller straffen ved afvige fra samarbejdet medfører tilstrækkelige høje omkostninger, kan dette afskrække den opportunistiske

²⁴⁷ Bemærk, at skatteydere pay-offs udledes i afsnit 3.3.3.6

²⁴⁸ Bemærk, at Skattestyrelsens pay-offs udledes i afsnit 3.3.3.6

²⁴⁹ Dutta, 1999: s. 229

²⁵⁰ Ibid.

²⁵¹ Ibid.

²⁵² Ibid.

²⁵³ Dutta, 1999: s. 229

adfærd hos spillerne i dag og få spillerne til at vælge den gode adfærd, således, at de forbliver i samarbejdet.²⁵⁴

Spillets underliggende grim trigger strategi medfører, at såfremt skatteyder og Skattestyrelsen vælger at samarbejde i retssagen, består belønningen i hver periode af, at de kommer tættere på at udlede gældende ret ved domstolen. Såfremt Skattestyrelsen bryder samarbejdet og tager bekræftende til genmæle, består straffen i, at spillet slutter, hvorfor Skattestyrelsens ikke længere har mulighed for, at opnå domstolens anerkendelse af deres fortolkning af centrum for livsinteresser. Som følge af Skattestyrelsens og skatteydernes reciproke adfærd og grim trigger strategi, eksisterer der således mulighed for, at Skattestyrelsens gode adfærd om at samarbejde i retssagen, kan opretholdes, på trods af muligheden for at opnå det kortsigtede pay-off ved at bryde samarbejdet. Således indebærer anvendelsen af grim trigger strategien og teorien om reciprocitet, at belønnings- og straftilstanden tilpasses til fortolkningen af centrum for livsinteresser samt retssagens udfald.

3.3.3 Diskonteringsfaktoren

For at udlede Skattestyrelsens incitament til samarbejde, anvendes diskonteringsfaktoren, der er et udtryk for den værdi, som et fremtidigt pay-off skal diskonteres med, for at finde den nutidige værdi af det fremtidige pay-off. Indledningsvist analyseres de faktorer, der påvirker diskonteringsfaktoren, for at vurdere, hvorvidt disse påvirker diskonteringsfaktoren i en negativ eller positiv retning. I forlængelse heraf, foretages en nærmere analyse af Skattestyrelsens og skatteydernes pay-off, hvorefter det undersøges, hvor høj diskonteringsfaktoren skal være for, at Skattestyrelsen har incitament til at fortsætte i retssagen. For at udlede et mere nuanceret resultat af diskonteringsfaktoren, foretages en alternativ anvendelse af teorien, hvorunder diskonteringsfaktorens faktorer tilpasses til fortolkningen af centrum for livsinteresser samt retssagens udfald.

3.3.3.1 Faktorernes påvirkning på diskonteringsfaktoren

Diskonteringsfaktoren (δ) er et udtryk for, hvor meget 1 krone er værd i fremtiden, sammenlignet med hvor meget den er værd i dag,²⁵⁵ og kan som udgangspunkt ligge i spændet mellem 0 og 1: $0 < \delta < 1$.²⁵⁶ Såfremt diskonteringsfaktoren er tilstrækkelig høj, vil der eksistere en ligevægtstilstand i spillet, hvormed spillerne samarbejder i enhver periode, under truslen om grim trigger straffen.²⁵⁷ For at spillerne har incitament til at opretholde samarbejdet, skal diskonteringsfaktoren være højere end tærskelværdien for diskonteringsfaktoren. Dette betyder med andre ord, at et samarbejde vil være lettere at opretholde når tærskelværdien af lav, hvorefter spillere, der prioriterer en kortsigtet profit

²⁵⁴ Ibid.

²⁵⁵ Ivaldi et al. 2003: s. 10

²⁵⁶ Cabral, 2017: s. 219

²⁵⁷ Ibid.

ved at bryde samarbejdet, fortsat vil have større incitament til at opretholde samarbejdet.²⁵⁸ Modsætningsvis vil et samarbejde være vanskeligere at opretholde, hvis tærskelværdien er høj, da ikke engang spillere, som prioriterer samarbejdets fremtidige profit, vil have incitament til at opretholde samarbejdet.

Diskonteringsfaktoren påvirkes af en række faktorer, og udtrykkes som følgende:²⁵⁹

$$\delta = \frac{(1 + g) \cdot (1 - h)}{1 + \frac{1}{f}}$$

Heraf repræsenterer (f) frekvensen af Skattestyrelsens og skatteydernes interaktion, (h) repræsenterer sandsynligheden for, at Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser ophører og (g) repræsenterer stigningen i efterspørgslen af Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser.^{260 261} Disse tre faktorer analyseres særskilt i nedenstående afsnit for at vurdere, hvorvidt diskonteringsfaktoren, i samarbejdet mellem skatteyder og Skattestyrelsens, isoleret set, er høj eller lav.

For at vurdere, hvorvidt strategierne danner en ligevægtstilstand, hvor samarbejdet opretholdes, skal det kontrolleres om spillernes *no-deviation constraint* er opfyldt.²⁶² Dette udtrykkes nedenfor ved, at den diskonterede, fremtidige profit ved samarbejde, (π^S),²⁶³ er højere end den kortsigtede profit ved at afvige fra samarbejdet, (π^A).²⁶⁴

$$\pi^S \cdot (1 + \delta + \delta^2 + \dots + \delta^T) \geq \pi^A + \delta \cdot 0$$

Ovenstående tilstand illustrerer, at såfremt Skattestyrelsen samarbejder, opnå en profit (π^S), og såfremt Skattestyrelsen afviger samarbejdet i retssagen, vil der opnås profit (π^A). Såfremt Skattestyrelsen vælger at samarbejde, opnås den samme profit (π^S) i fremtidige perioder, hvorfor denne værdi skal diskonteres for at finde nutidsværdien heraf. Såfremt Skattestyrelsen afviger retssagen slutter spillet, da skatteydernes påstand tages til genmæle. Som følge af grim trigger strategien, medfører afvigelsen fra samarbejdet, at Skattestyrelsen ikke opnår nogen profit i fremtiden, hvorfor den kortsigtede profit, der opnås ved at bryde samarbejdet, diskonteres 0 gange. Ovenstående

²⁵⁸ Ivaldi et al. 2003: s. 10

²⁵⁹ Cabral, 2017: s. 220

²⁶⁰ Ibid.

²⁶¹ Se om afgrænsning af renten (r) i afsnit 1.4

²⁶² Cabral, 2017: s. 219

²⁶³ S = samarbejde

²⁶⁴ A = afvig fra samarbejde

ligevægtstilstand betinger således, at den nutidsværdi, som Skattestyrelsen får ved at samarbejde, er større eller lig med den nutidsværdi, som Skattestyrelsen får ved at bryde samarbejdet. For at belyse hvorvidt denne tilstand kan opfyldes, er det centralt at udlede diskonteringsfaktoren.

3.3.3.1.1 Frekvensen af Skattestyrelsens og skatteydere interaktion (*f*)

Den alternative anvendelse af frekvensen, indebærer en anskuelse af frekvensen som et udtryk for, hvor hyppigt Skattestyrelsen og skatteyder interagerer med hinanden i samarbejdet under retssagen.²⁶⁵ Interaktionen mellem spillerne, og en forventning om en fremtidig interaktion, er således centralt for, at et samarbejde kan opstå i første omgang, da et samarbejde ikke vil kunne opretholdes, hvis der er ikke foreligger nogen fremtidig interaktion.²⁶⁶ Ved en høj frekvens af interaktion, vil det således have en positiv effekt på diskonteringsfaktoren, hvilket kan udtrykkes som følgende:²⁶⁷

$$\delta = \frac{(1 + g) \cdot (1 - h)}{1 + \frac{1}{f}} \rightarrow f \uparrow \delta \uparrow$$

Med afsæt i ovenstående udtryk, kan det konstateres, at interaktionen mellem Skattestyrelsen og skatteyder eksisterer i den verserende retssag, hvori de som udgangspunkt samarbejder om at udlede gældende ret. Da baggrunden for retssagen er, at skatteyder er uenig i fortolkningen af vedkommendes centrum for livsinteresser, medfører det en naturlig høj interaktion fra begge parter, da begge ønsker at præge domstolens vurdering til deres fordel. Eftersom skatteyder nedlægger påstand om, at centrum for livsinteresser burde blive placeret i det land, der medfører lavest beskatning, vurderes det endvidere, at dette sker med en forventning om en fremtidig interaktion med Skattestyrelsen. Denne forventning om en fremtidig interaktion er således med til at danne fundamentet for, at et samarbejde mellem skatteyder og Skattestyrelsen overhovedet kan eksistere.

Således vurderes det, at Skattestyrelsen og skatteyder ofte interagerer for kunne at udrede skatteydere påstand. I denne sammenhæng, fremlægges skatteydere belæg samt de faktiske forhold, som skatteyder baserer sin påstand på, for Skattestyrelsen, hvorved der sker en interaktion. Skatteydere primære interaktion består i at forsvare sin påstand med henblik på at bevise, hvorfor vedkommendes centrum for livsinteresser bør placeres i det land, som medfører den laveste beskatning.

Skattestyrelsens primære interaktion udgør modsætningsvist en bevisførelse for, hvordan den vurderingen er foretaget og hvilken fortolkning, der er anlagt. Eksempelvis vurderes interaktionen at være særdeles høj under de forberedende retsmøder, hvor skatteyder og Skattestyrelsen er fælles om

²⁶⁵ Ivaldi et al., 2003: s. 19

²⁶⁶ Ibid.

²⁶⁷ Cabral, 2017: s. 220

at få klarlagt sagens uoverensstemmelser. Således vurderes frekvensen af Skattestyrelsens og skatteyderes interaktion at være høj, hvorfor diskonteringsfaktoren påvirkes i en positiv retning.

3.3.3.1.2 Sandsynligheden for at Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser vil ophøre (*h*)

Den alternative anvendelse af sandsynligheden for at markedet ophører, indebærer en anskuelse af sandsynligheden for, at markedet for Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser vil ophøre i fremtiden. Sandsynligheden for, at markedet vil ophøre har indflydelse på diskonteringsfaktoren, da dette påvirker spillernes vurdering af det fremtidige pay-off. Såfremt der er høj sandsynlighed for, at markedet vil ophøre, påvirkes diskonteringsfaktoren negativt, da samarbejdet om at udlede gældende ret i retssagen, i mindre grad vil være gavnligt for Skattestyrelsen, idet markedet for deres fortolkning af centrum for livsinteresser sandsynligvis vil ophøre i fremtiden. Modsætningsvis vil en lav sandsynlighed, påvirke diskonteringsfaktoren positivt, da samarbejdet om at udlede gældende ret i retssagen vil være gavnligt for Skattestyrelsen i fremtidige vurderinger af centrum for livsinteresser.

Således vil samarbejdet kunne opretholdes, såfremt nedenstående udtryk opfyldes, hvor $(1-h)$ ganges ind ved diskonteringsfaktoren:²⁶⁸

$$\pi^S + \delta(1-h) \cdot \pi^S + \delta^2(1-h) \cdot \pi^S + \dots \delta^T(1-h) \cdot \pi^S \geq \pi^A + \delta(1-h) \cdot 0$$

Med afsæt heri, kan effekten på diskonteringsfaktoren således udtrykkes som nedenstående, hvor diskonteringsfaktoren påvirkes negativt såfremt, at der er høj sandsynlighed for, at markedet for fortolkningen af centrum for livsinteresser vil ophøre:

$$\delta = \frac{(1+g) \cdot (1-h)}{1 + \frac{1}{f}} \rightarrow h \uparrow \delta \downarrow$$

Henset til ovenstående udtryk, vurderes det, at der tale om et marked for centrum for livsinteresser, hvor det alene er Skattestyrelsen, som er bemyndiget til at varetage fortolkningen af centrum for livsinteresser. Skattestyrelsen har således en funktion, der servicerer skatteyderne i deres skattemæssige anliggender og varetager de samfundsmæssige opgaver, som udspringer heraf. I markeder, som er præget af innovation og lave adgangsbarrierer, eksisterer der stor sandsynlighed for,

²⁶⁸ Ivaldi et al., 2003: s. 17

at konkurrenter kan indtræde på markedet, og overtage efterspørgslen eller udkonkurrere markedet, som følge af innovationen.²⁶⁹ Eftersom Skattestyrelsen, som et naturligt monopol, er bemyndiget til at varetage fortolkningen af centrum for livsinteresser, foreligger der, i sagens natur, ingen konkurrenter hertil, der hverken har bemyndigelse eller kapacitet til at omlægge indtræde på markedet. Som følge heraf, vurderes det således at medføre så store adgangsbarrierer, at markedet for Skattestyrelsens fortolkningen af centrum for livsinteresser ikke er truet af andre aktører. Endvidere kan det bemærkes, at i en situation, hvor centrum for livsinteresser efterlod mindre plads til fortolkning, kunne det tale for, at markedet delvis ville ophøre. I tilfælde af, at fortolkningen og administration heraf kunne varetages på en måde, som ikke nødvendiggør Skattestyrelsens indblanding i samme grad, ville markedet for Skattestyrelsens fortolkning således, i en vis grad, kunne ophøre. Det vurderes dog, at der er lav sandsynlighed for, at markedet for Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser vil ophøre, hvilket påvirker diskonteringsfaktoren positivt.

3.3.3.1.3 Stigning i efterspørgslen af Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser (*g*)

Den alternative anvendelse af stigning i efterspørgslen, indebærer en anskuelse af stigning i efterspørgslen af Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser. Stigning i efterspørgslen skal ses i relation til antagelsen om, at et samarbejde lettere kan opretholdes når gevinsten ved at bryde samarbejdet, er lavere end den medfølgende straf ved afvigelsen.²⁷⁰ En stigende efterspørgslen vil påvirke diskonteringsfaktoren positivt, idet samarbejdet i retssagen om at udlede gældende ret vil være gavnligt for Skattestyrelsen. Dette skyldes, at der dermed vil være stor efterspørgsel af fremtidige vurderinger af centrum for livsinteresser, hvor fastlæggelsen af gældende ret kan bidrage positivt hertil. Modsætningsvis vil en faldende efterspørgsel bidrage til, at det i mindre grad vil være gavnligt for Skattestyrelsen at samarbejde om at udlede gældende ret, da efterspørgslen af Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser vil være faldende. Således vil samarbejdet kunne opretholdes, såfremt nedenstående udtryk opfyldes, hvor $(1+g)$ ganges ind ved diskonteringsfaktoren:

$$\pi^S + \delta(1+g) \cdot \pi^S + \delta^2(1+g) \cdot \pi^S + \dots \delta^T(1+g) \cdot \pi^S \geq \pi^A + \delta(1+g) \cdot 0$$

Med afsæt heri, skal efterspørgslen således stige tilstrækkeligt til, at det ikke kan betale sig at afvige fra samarbejdet. En stigning i efterspørgslen påvirker diskonteringsfaktoren positivt, hvilken kan udtrykkes som følgende:

²⁶⁹ Cabral, 2017: s. 220

²⁷⁰ Ivaldi et al., 2003: s. 26

$$\delta = \frac{(1 + g) \cdot (1 - h)}{1 + \frac{1}{f}} \rightarrow g \uparrow \delta \uparrow$$

I forlængelse af ovenstående, skal efterspørgslen anskues som et led i markedet for Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser. Heraf må de forhold, som påvirker efterspørgslen, vurderes efter, hvorvidt disse er faldende eller stigende. Centrum for livsinteresser findes, i sagens natur, særligt relevant for fysiske personer, der er fuldt skattepligtige i mere end ét land efter national ret. Således har den globale mobilitet indflydelse på, hvorvidt fysiske personer bliver omfattet af fuld skattepligt i flere lande samtidig. Henset hertil, kan det vurderes, at en øget global mobilitet vil føre til flere dobbeltdomicilskonflikter, hvorfor efterspørgslen af Skattestyrelsen vurdering af centrum for livsinteresser i dette tilfælde vil være stigende. Modsætningsvis vil en faldende global mobilitet føre til en lavere efterspørgsel af Skattestyrelsens vurdering. Den globale mobilitet må, i denne henseende, anskues for at være stigende, hvor særligt efterspørgslen af udenlandsk arbejdskraft i Danmark har været stigende fra 2008 til 2020.²⁷¹ Eftersom, at der på et internationalt niveau, sikres en høj grad af grænseoverskridende fri mobilitet, vurderes det, at flere udenlandske skatteydere dermed har incitament til og mulighed for at tage ansættelse i Danmark. Henset hertil, vurderes efterspørgslen af Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser at være stigende, hvilket påvirker diskonteringsfaktoren positivt.

3.3.3.2 Sammenfatning af faktorernes indvirkning på diskonteringsfaktoren

Det kan udledes, at frekvensen af Skattestyrelsens og skatteydere interaktion vurderes at være høj, da de i retssagen forsøger at præge domstolens vurdering, og da de skal forholde sig til de påstande, som fremlægges af modparten. I hele retssagens forløb sker der således interaktion, hvilket danner grundlag for, at samarbejdet kan opretholdes. Den høje frekvens påvirker således diskonteringsfaktoren positivt.

Endvidere kan det udledes, at der er lav sandsynligheden for, at markedet for Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser vil ophøre. Dette skyldes, at Skattestyrelsen som offentlig myndighed, naturligt, er den eneste aktør, der er tillagt bemyndigelsen til varetagelse af fortolkningen af centrum for livsinteresser, og at der foreligger for høje adgangsbarrierer til, at andre aktører kan overtage Skattestyrelsens funktion. Tilmed vurderes det ikke, at der vil foreligge en ændring i varetagelsen af fortolkningen af centrum for livsinteresser, der kan påvirke den fortsatte eksistens af Skattestyrelsens funktion. Den lave sandsynlighed for, at markedet for Skattestyrelsens fortolkning vil ophøre, har således også en positiv påvirkning på diskonteringsfaktoren.

²⁷¹ Fra 2008 til 2020 er sket en stigning i andelen af udenlandsk arbejdskraft fra 6 procent i 2008 til, at andelen af udenlandsk arbejdskraft udgør 10 procent i 2020, jf. Dansk Arbejdsgiverforenings rapport om udenlandsk arbejdskraft på det danske arbejdsmarked, 2020, figur 1, s. 6

Dernæst kan det konkluderes, at der foreligger en stigende efterspørgsel af Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser. Dette skyldes, at den globale mobilitet er stigende, da efterspørgslen af udenlandsk arbejdskraft udledes at være høj. Den globale mobilitet er afgørende, da vurderingen af centrum for livsinteresser kun findes relevant for fysiske personer, der bliver omfattet af fuld skattepligt i flere lande. Således medfører den stigende efterspørgsel af Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser, at diskonteringsfaktoren påvirkes positivt.

Samlet set kan det udledes, at den høje frekvens af interaktion, den lave sandsynlighed for markedet vil ophøre og den stigende efterspørgsel bidrager til, at diskonteringsfaktoren kan udledes at være høj. Som følge af faktorenes væsentlige påvirkning, vurderes diskonteringsfaktoren at være højere end tærskelværdien for diskonteringsfaktoren, hvilket som udgangspunkt betyder, at Skattestyrelsen har større incitament til at fortsætte samarbejdet i retssagen end at tage bekræftende til genmæle. Således er nedenstående ligevægtstilstand, som udgangspunkt, opfyldt.²⁷²

$$\pi^S \cdot (1 + \delta + \delta^2 + \dots + \delta^T) \geq \pi^A + \delta \cdot 0$$

Med afsæt heri, kan det udledes, at Skattestyrelsens forventede pay-off ved at fortsætte samarbejdet er større end det kortsigtede pay-off ved at tage bekræftende til genmæle, da diskonteringsfaktoren vurderes at være tilstrækkelig høj til, at et samarbejde i retssagen er at foretrække for Skattestyrelsen. For yderligere at belyse, hvorvidt ovenstående ligevægtstilstand opfyldes, er det med afsæt i ovenstående relevant at undersøge, hvilket pay-off der opnås i de tre udfald.²⁷³ Skattestyrelsens og skatteydere omkostninger og pay-offs analyseres således i nedenstående afsnit 3.3.3.6.

3.3.3.3 Skattestyrelsens og skatteydere omkostninger og pay-offs

Den alternative anvendelse af ovenstående no deviation constraint²⁷⁴ forudsætter således, at der foretages en analyse af forskellen i pay-off ved samarbejde og pay-off ved afvigelse, da Skattestyrelsen og skatteydere pay-off afhænger af de omkostninger, der følger af spillets tre forskellige udfald.

Som tidligere nævnt er Skattestyrelsen og skatteyder henholdsvis profitmaksimerende og egennyttmaksimerende.²⁷⁵ For Skattestyrelsen indebærer dette, at omkostningerne søges minimeret for, at maksimere deres pay-off, mens det for skatteyder indebærer, at nytten maksimeres ved at betale

²⁷² Ivaldi et al., 2003: s. 13

²⁷³ For mere om spillets tre udfald, se afsnit 3.3.1

²⁷⁴ For mere om no deviation constraint, se afsnit 3.3.3.1

²⁷⁵ For mere om antagelserne, se afsnit 3.3.2.1

den lavest mulige skat, der er begrænset til den skat, som vedkommende er forpligtet til ifølge gældende ret samt at omkostningerne minimeres.

3.3.3.3.1 Elementer fra transaktionsomkostningsteorien

Indledningsvist inddrages elementer fra transaktionsomkostningsteorien for at danne grundlag for nedenstående analyse af de omkostninger, som Skattestyrelsen og skatteyder påføres i spillets tre udfald. Der er dermed tale om en alternativ anvendelse af transaktionsomkostningsteorien, da fokus udelukkende er at klarlægge de omkostninger, som opstår i spillets tre udfald.

Søge-, forhandlings- og kontrolomkostninger kategoriserer de transaktionsomkostninger, som retssagens udfald medfører for Skattestyrelsen og skatteyder. Søgeomkostningerne anvendes som et udtryk for den omkostning, som det koster for Skattestyrelsen eller skatteyder at indsamle information. Forhandlingsomkostningerne anvendes som et udtryk for den omkostning, der opstår når der forhandles i en retssag samt det økonomiske ressourceforbrug og tidsmæssige omkostning, der følger heraf. Kontrolomkostninger anvendes som et udtryk for de omkostninger, der bruges på at kontrollere og validere, at centrum for livsinteresser vurderes efter gældende ret.

Frekvens, usikkerhed og aktivspecifitet udgør de tre væsentlige dimensioner i transaktionsomkostningsteorien,²⁷⁶ og som anvendes til at afdække graden af omkostningerne. Frekvens dækker over den hyppigt en identisk transaktion gentages,²⁷⁷ hvilket indebærer transaktioner, der i udformning og behandlingsbehov opfattes som identiske.²⁷⁸ Frekvensen anvendes for at vurdere, hvor hyppigt identiske omkostninger påføres Skattestyrelsen eller skatteyder. Usikkerhed kan forekomme som følge af eksogene forhold, ufuldstændighed kommunikation eller ikke-kendelige handlingsalternativer.²⁷⁹ Endvidere kan usikkerhed opstå som adfærdsbaseret usikkerhed, hvor der eksisterer en usikkerhed med hensyn til, hvilke beslutninger som andre aktører træffer.²⁸⁰ Usikkerheden anvendes som udtryk for den retsusikkerhed og mistillid, som spillets tre udfald kan medføre. Aktivspecifitet dækker over investeringer i forskellige aktiver i forbindelse med en transaktion,²⁸¹ og anvendes som et udtryk for de menneskelige og vidensspecifikke investeringer, der foretages som i forbindelse med retssagen samt udfaldet heraf, og som ikke har værdi i en alternativ anvendelse.²⁸²

²⁷⁶ Knudsen, 1997: s. 215

²⁷⁷ Ibid.

²⁷⁸ Lippert-Rasmussen et al., 1993: s. 7

²⁷⁹ Lippert-Rasmussen et al., 1993: s. 15

²⁸⁰ Ibid. s. 15

²⁸¹ Ibid. s. 14

²⁸² Knudsen, 1997: s. 216

3.3.3.3.2 Udfald 1: Skattestyrelsen fortsætter i retssagen og vinder

3.3.3.3.2.1 Skattestyrelsens omkostninger i udfald 1

Eftersom Skattestyrelsen vinder sagen, vurderes det, at Skattestyrelsen ikke skal bære sagsomkostningerne, da disse som udgangspunkt bæres af skatteyder, som taber sagen. Således vurderes det, at der ikke foreligger nogen kortsigtede omkostninger for Skattestyrelsen.

Skattestyrelsens samlede forhandlingsomkostninger vurderes dermed at blive reduceret, da størstedelen af det økonomiske ressourceforbrug, som retssagen har medført, bliver afholdt af skatteyder. Med afsæt i, at domstolen stadfæster den tidligere administrative afgørelse, bliver Skattestyrelsen anerkendt for den anlagte fortolkning af centrum for livsinteresser. Dette resulterer i et langsigtet pay-off, da der herved opnås større tillid og retssikkerhed fra både skatteyder og samfundet generelt. Dette pay-off udgør, i sagens natur, ikke en kontant indtjening, men derimod et værdimæssigt pay-off i form af opretholdelse af retssikkerheden, som følge af en korrekt varetagelse af deres samfundsfunction. Særligt udgør retssikkerhed en afgørende faktor, da Skattestyrelsen inden for skatteforvaltningen er forpligtet til at følge og formidle gældende ret. Således vil dette udfald medføre, at usikkerheden mindskes, da retssikkerheden og tilliden øges, hvilket danner grundlag for lave omkostninger. På baggrund heraf, vurderes Skattestyrelsens pay-off at være højt, såfremt de vælger at fortsætte i retssagen og herefter vinder sagen.

3.3.3.3.2.2 Skatteydere omkostninger i udfald 1

Såfremt skatteyder får underkendt sin påstand af domstolen, og taber retssagen, sikres skatteyder dog stadig, at centrum for livsinteresser bliver fastlagt efter gældende ret af domstolen. Skatteydere beskattes begrænset dermed til gældende ret, hvorfor der herved opnås en egennyttmaksimerende tilstand.²⁸³ Dog har skatteyder foretaget betydelige vidensspecifikke investeringer for at kunne føre retssagen, som ikke kan anvendes i alternative situationer, hvorfor aktivspecificiteten vurderes at være høj. Endvidere vil skatteyder blive pålagt at betale sagsomkostningerne, som følger af retssagen, hvorfor det vurderes, at forhandlings- og kontrolomkostningerne for skatteyder vurderes at være høje. Skatteyder foretager således betydelige investeringer for at kontrollere, at den tidligere administrative afgørelse er fortolket i overensstemmelse med gældende ret. Da skatteyder har anlagt sagen med påstand om, at vedkommendes centrum for livsinteresser skal placeres i det land, der medfører den laveste beskatning, vil denne påstand naturligt ikke tages til følge, såfremt Skattestyrelsen vinder retssagen. Henset hertil betyder dette modsætningsvis, at skatteydere centrum for livsinteresser bliver placeret i det land, der medfører den højeste beskatning, hvorfor dette udfald medfører de højeste skatteomkostninger sammenlignet med spillets andre udfald.

²⁸³ For mere om skatteydere egennyttmaksimering, se afsnit 3.3.2.1

3.3.3.3.3 Udfald 2: Skattestyrelsen fortsætter i retssagen og taber

3.3.3.3.3.1 Skattestyrelsens omkostninger i udfald 2

Såfremt skatteyder vinder retssagen, vurderes det, at Skattestyrelsen skal bære de sagsomkostninger, som følger heraf. Da sagsomkostningerne indtræder umiddelbart efter dommen afsiges, vurderes der at være tale om kortsigtede omkostninger for Skattestyrelsen. Heraf kan det således vurderes, at Skattestyrelsen har foretaget betydelige investeringer i retssagen, der ikke bæres af skatteyder, hvorfor forhandlingsomkostningerne for Skattestyrelsen vurderes at være høje. Skattestyrelsen har ligeledes foretaget vidensspecifikke investeringer i forsøget på at vinde retssagen, som ikke vurderes at have værdi i alternative situationer. Dermed vurderes aktivspecifiteten ligeledes at være høj, hvilket danner grundlag for forøgede omkostninger.

Samtidig følger der en række langsigtede omkostninger af, at domstolen underkender Skattestyrelsens anlagte fortolkning af centrum for livsinteresser. For det første medfører dette retsuisikkerhed og mistillid til Skattestyrelsens behandling af centrum for livsinteresser, hvilket bidrager til en forøget usikkerhed og dermed grundlag for øgede omkostninger. Dette medfører en række administrative omkostninger, da det antages, at Skattestyrelsen herefter er nødsaget til at ændre deres praksis, hvilket består af omkostninger til blandt andet vidensspecifikke investeringer, optimering af eksisterende sagsbehandlingsprocesser samt uddannelse af medarbejdere. I denne relation foreligger der kontrol- og søgeomkostninger som følge af en optimering af de nuværende sagsbehandlingsprocesser, da Skattestyrelsen, i højere grad, skal kontrollere, at centrum for livsinteresser bliver vurderet korrekt. Derudover medfører mistilliden yderligere administrative omkostninger, da det antages at øge antallet af anke- og klagesager, eftersom skatteydernes tillid til Skattestyrelsens generelle sagsbehandling er svækket. Herunder opstår der ligeledes administrative omkostninger til genoptagelsessager i tilfælde, hvor Skattestyrelsen i tidligere afgørelser, har afgjort centrum for livsinteresser efter samme forkerte fortolkning. Således opstår der forøgede omkostninger, da en høj frekvens af sager, hvor udformning og behandlingsbehov er det samme, også påvirker de forhandlings- og søgeomkostninger, der skal afholdes for at vurdere genoptagelsen af hver enkelt sag. Således opnår Skattestyrelsen et langsigtet pay-off ved, at domstolen udleder gældende ret, da dette naturligt udgør et af deres formål. Dog reduceres pay-off betragteligt af de langsigtede omkostninger, der udspringer af den øgede retsuisikkerhed og mistillid.

3.3.3.3.3.2 Skatteydere omkostninger i udfald 2

Såfremt skatteyder vinder retssagen medfører det, at domstolen tager skatteydere påstand til følge, hvilket betyder, at skatteydere centrum for livsinteresser bliver placeret i dét, af de to kontraherende stater, der medfører den laveste beskatning. Med afsæt i, at skatteydere skatteomkostninger minimeres, opnår skatteyder en egennyttmaksimerende tilstand. Derudover afholder skatteyder ingen

sagsomkostninger, da disse pålægges Skattestyrelsen, hvorfor skatteydere forhandlingsomkostninger, samlet set, vurderes at være lave. Skatteydere pay-off maksimeres dermed i dette udfald.

3.3.3.3.4 Udfald 3: Skattestyrelsen tager bekræftende til genmæle

3.3.3.3.4.1 Skattestyrelsens omkostninger i udfald 3

Såfremt Skattestyrelsen vælger at tage skatteydere påstand til genmæle, vurderes det, at der følger en række sagsomkostninger forbundet med domstolens afsigelse af erkendelsesdommen. Eftersom Skattestyrelsen erklærer sig enig i skatteydere påstand, pålægges Skattestyrelsen sagsomkostningerne. Da sagsomkostningerne indtræder umiddelbart efter, at erkendelsesdommen afsiges, vurderes der at være tale om kortsigtede omkostninger for Skattestyrelsen. Som nævnt, kan Skattestyrelsen vælge at tage bekræftende til genmæle i enhver periode af spillet, indtil dommen afsiges, hvorfor det vurderes at medføre større sagsomkostninger, desto længere fremme i processen, retssagen kommer. Omvendt vurderes det, at de afledte sagsomkostninger ligeledes er mindre, såfremt Skattestyrelsen tager bekræftende til genmæle i et tidligere stadie i retssagen. Endvidere vurderes retssikkerheden ikke at blive berørt mærkbart, da erkendelsesdommen, og baggrunden for, hvorfor Skattestyrelsen vælger at tage bekræftende til genmæle, ikke bliver offentliggjort. Der foreligger således ikke afledte administrative omkostninger, som følge heraf. Usikkerheden vurderes derfor hverken at være høj eller lav, hvorfor der ikke er grundlag for forøgede omkostninger, som følge heraf. Således opnår Skattestyrelsen et langsigtet pay-off ved, at retssikkerheden opretholdes. Dog reduceres pay-off samtidig af de pålagte sagsomkostninger.

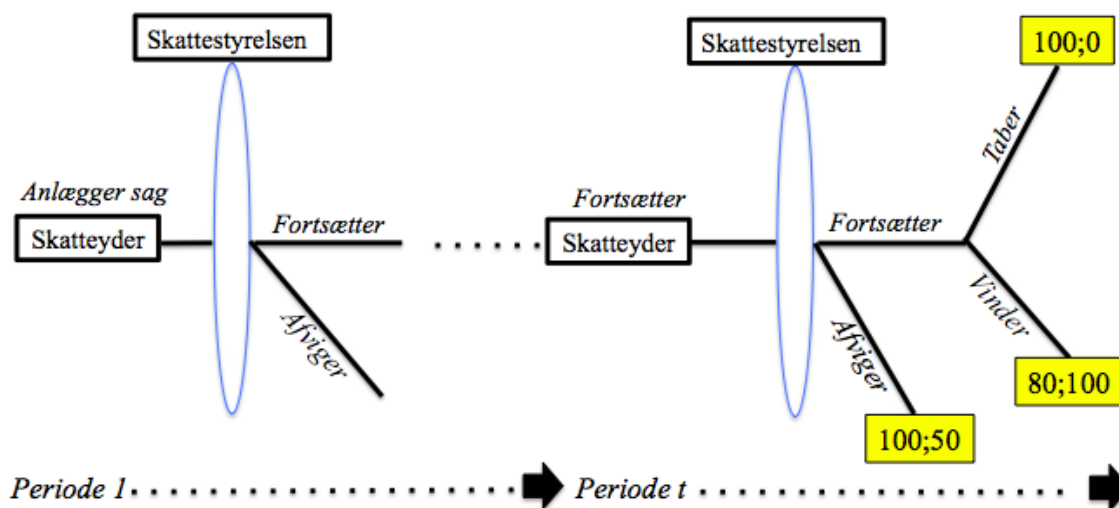
3.3.3.3.4.2 Skatteydere omkostninger i udfald 3

Hvis Skattestyrelsen tager bekræftende til genmæle, bliver skatteydere centrum for livsinteresser dermed anerkendt til at være i det land, der giver den lavest mulige beskatning. Med afsæt heri, minimeres skatteydere skatteomkostninger. Hertil afholdes sagsomkostningerne af Skattestyrelsen, hvorfor skatteyder ingen omkostninger har herved. Skatteydere forhandlingsomkostninger vurderes derfor at være lave, hvorfor skatteydere pay-off, samlet set, bliver maksimeret.

3.3.3.3.5 Sammenfatning af Skattestyrelsens og skatteydere pay-offs

På baggrund af ovenstående kan det udledes, at såfremt Skattestyrelsen vælger (1) at fortsætte i samarbejdet om at udlede gældende ret i retssagen, kan det resultere i to forskellige udfald, og dermed to forskellige pay-offs. Såfremt Skattestyrelsen vinder sagen, vurderes det at udløse et højt pay-off, mens det vurderes at udløse et lav pay-off, såfremt Skattestyrelsen taber retssagen. Det modsatte vil være gældende for skatteyder, hvoraf skatteyder opnår et lavt pay-off, hvis Skattestyrelsen vinder, og et højt pay-off, hvis Skattestyrelsen taber.

Hvis Skattestyrelsen, i stedet for at samarbejde, vælger (2) at afvige fra retssagen ved at tage det bekræftende til genmæle, udløser dette et pay-off, større end ved at tabe retssagen, men mindre end ved at vinde retssagen. Ved at tage bekræftende til genmæle begrænses de omkostninger, som Skattestyrelsen alternativt ville være blevet pålagt ved at tabe retssagen. Samtidig medfører dette et mindre tab af den retssikkerhed, som Skattestyrelsen forsøger at opretholde, end tabet af retssikkerhed i en retssag, da erkendelsesdommen ikke offentliggør, hvorvidt domstolen anerkender eller underkender Skattestyrelsens anlagte praksis. For skatteyder medfører dette udfald et pay-off, der er lige så stort, som hvis skatteyder vandt retssagen, da skatteyers påstand anerkendes fuldt ud og da vedkommende ikke pålægges sagsomkostninger. På baggrund heraf vil forholdet mellem Skattestyrelsens og skatteyers omkostninger medføre følgende pay-offs, som vist i nedenstående figur 3.²⁸⁴



Figur 3. Pay-offs ved samarbejde i en retssag (kilde: egen tilvirkning²⁸⁵)

Som figur 3 ovenfor illustrerer, medfører udfald (1), hvor Skattestyrelsen fortsætter i retssagen og vinder, et pay-off på 80 for skatteyder og 100 for Skattestyrelsen. I udfald (2), hvor Skattestyrelsen fortsætter i retssagen og taber, udløses et pay-off på 100 for skatteyder og 0 for Skattestyrelsen. Udfald (3), hvor Skattestyrelsen tager bekræftende til genmæle, udløses et pay-off på 100 for skatteyder og 50 for Skattestyrelsen.

3.3.3.4 Diskonteringsfaktoren og tærskelværdien ved samarbejde

På baggrund af ovenstående, skal det vurderes, hvornår der, samlet set, foreligger et efficient brud for Skattestyrelsen. Dette afsnit undersøger dermed, hvor høj diskonteringsfaktoren skal være for, at Skattestyrelsen har incitament til at fortsætte i retssagen, givet de ovenfor udledte pay-offs, som de tre

²⁸⁴ Bemærk, at dette er fiktive tal, som alene har til formål at understrege betydningen af resultaterne

²⁸⁵ Med inspiration fra figur 15.1 i Dutta, 1999: s. 229

forskellige udfald medfører. Således skal det udledes, hvor høj diskonteringsfaktoren skal være for, at Skattestyrelsens ligevægtstilstand opfyldes:

$$\pi^S \cdot (1 + \delta + \delta^2 + \dots \delta^T) \geq \pi^A + \delta \cdot 0$$

Af ovenstående tilstand kan det udledes, at såfremt Skattestyrelsen skal have incitament til at fortsætte i retssagen, skal den forventede værdi ved at fortsætte i retssagen og henholdsvis at vinde eller tabe, altid være højere eller lig med den forventede værdi ved at tage bekræftende til genmæle. Henset hertil, vil nedenstående to ligevægtstilstande således skulle opfyldes før et samarbejde altid er at foretrække for Skattestyrelsen. For at vurdere, hvorvidt disse to tilstande kan opfyldes, analyseres tærskelværdien for diskonteringsfaktoren i de to ligevægtstilstande.

3.3.3.7.1 Tærskelværdien i udfald 1: Skattestyrelsen fortsætter i retssagen og vinder

Den første ligevægtstilstand illustrerer, hvordan den forventede værdi ved udfald (1), hvor Skattestyrelsen fortsætter i retssagen og vinder, skal være højere eller lig med udfald (3), hvor Skattestyrelsen tager bekræftende til genmæle:

$$\pi^{SV} \cdot (1 + \delta + \delta^2 + \dots \delta^T) \geq \pi^A + \delta \cdot 0$$

Nutidsværdien ved, at Skattestyrelsen fortsætter i retssagen og efterfølgende vinder retssagen er givet ved, at Skattestyrelsen modtager et pay-off på 100, der diskonteres for at finde nutidsværdien heraf:

$$100 \cdot (1 + \delta + \delta^2 + \dots \delta^T)$$

Nutidsværdien ved, at Skattestyrelsen tager bekræftende til genmæle er givet ved, at Skattestyrelsen modtager et pay-off på 50, der diskonteres 0 gange, da der er tale om en nutidsværdi:

$$50 + \delta \cdot 0$$

Således vil ligevægtstilstanden opfyldes såfremt Skattestyrelsens diskonterede pay-off på 100 er højere eller lig med Skattestyrelsens kortsigtede pay-off på 50:

$$100 \cdot (1 + \delta + \delta^2 + \dots \delta^T) \geq 50 + \delta \cdot 0$$

Dette kan herefter simplificeres til følgende udtryk:²⁸⁶

²⁸⁶ Cabral, 2017: s. 219

$$\frac{100}{(1 - \delta)} \geq 50$$

Derefter multipliceres med $(1 - \delta)$ på begge sider, hvorefter diskonteringsfaktoren isoleres:

$$\frac{100}{(1 - \delta)} \cdot (1 - \delta) \geq 50 \cdot (1 - \delta)$$

$$100 \geq 50 - 50\delta$$

$$50\delta \geq -50$$

$$\delta \geq -1$$

Med afsæt i ovenstående, kan det udledes, at diskonteringsfaktoren skal være over eller lig med tærskelværdien, som er -1 ($\delta \geq -1$), såfremt Skattestyrelsen skal have incitament til at fortsætte i retssagen, hvorefter de vinder. Dette vil naturligt være opfyldt, da diskonteringsfaktoren, ifølge det teoretiske udgangspunkt, er: $0 < \delta < 1$.²⁸⁷ Skattestyrelsen vil således altid vælge at fortsætte retssagen såfremt, at der er stor sandsynlighed for, at de vinder retssagen, da dette giver det højeste forventede pay-off. Hvis der er lav processuel risiko ved at fortsætte i retssagen, vil Skattestyrelsen således ikke vælge at tage bekræftende til genmæle.

3.3.3.7.2 Tærskelværdien i udfald 2: Skattestyrelsen fortsætter i retssagen og taber

Den anden ligevægtstilstand illustrerer, at den forventede værdi ved udfald (2), hvor Skattestyrelsen fortsætter i retssagen og taber, skal være højere eller lig med udfald (3), hvor Skattestyrelsen tager bekræftende til genmæle:

$$\pi^{ST} \cdot (1 + \delta + \delta^2 + \dots + \delta^T) \geq \pi^A + \delta \cdot 0$$

Nutidsværdien ved, at Skattestyrelsen fortsætter i retssagen og taber er givet ved, at Skattestyrelsen modtager et pay-off på 0, der diskonteres for at finde nutidsværdien heraf:

$$0 \cdot (1 + \delta + \delta^2 + \dots + \delta^T)$$

²⁸⁷ Cabral, 2017: s. 219

Nutidsværdien ved, at Skattestyrelsen tager bekræftende til genmæle er givet ved, at Skattestyrelsen modtager et pay-off på 50, der diskonteres 0 gange, da der er tale om en nutidsværdi:

$$50 + \delta \cdot 0$$

Således vil ligevægtstilstanden opfyldes såfremt Skattestyrelsens diskonterede pay-off på 0 er højere eller lig med Skattestyrelsens kortsigtede pay-off på 50:

$$0 \cdot (1 + \delta + \delta^2 + \dots + \delta^T) \geq 50 + \delta \cdot 0$$

Dette kan herefter simplificeres til følgende udtryk:²⁸⁸

$$\frac{0}{(1 - \delta)} \geq 50$$

Derefter multipliceres med $(1 - \delta)$ på begge sider, hvorefter diskonteringsfaktoren isoleres:

$$\frac{0}{(1 - \delta)} \cdot (1 - \delta) \geq 50 \cdot (1 - \delta)$$

$$0 \geq 50 - 50\delta$$

$$50\delta \geq 50$$

$$\delta \geq 1$$

Såfremt Skattestyrelsen skal have incitament til at fortsætte i retssagen og tabe, skal diskonteringsfaktoren således være over tærskelværdien, som er udledt til at være 1 ($\delta \geq 1$). Dette vil naturligt ikke kunne opfyldes, da diskonteringsfaktoren, ifølge det teoretiske udgangspunkt, altid vil være mindre end 0: $0 < \delta < 1$.²⁸⁹ Skattestyrelsen vil således aldrig have incitament til at fortsætte retssagen, såfremt der er risiko for at tabe. I dette tilfælde vil Skattestyrelsen således vælge at afvige og tage bekræftende til genmæle, da dette giver det højeste forventede pay-off. Hvis den processuelle risiko, ved at fortsætte i retssagen, vurderes at være høj, vil Skattemyndighederne således ikke vælge, at fortsætte i retssagen.

²⁸⁸ Cabral, 2017: s. 219

²⁸⁹ Ibid.

3.4 Delkonklusion

På baggrund af den økonomiske analyse, kan det indledningsvist konkluderes, at P/A-teorien belyser, at forholdet mellem skatteyder og Skattestyrelsen, i en situation, hvor Skattestyrelsen skal fortolke skatteydernes centrum for livsinteresser, er præget af asymmetrisk information. Det kan således konkluderes, at der, som følge heraf, opstår en moral hazard situation, da skatteyder ikke kan observere, hvordan Skattestyrelsen fortolker centrum for livsinteresser. Denne moral hazard situation kan lede til, at Skattestyrelsen kan vælge udnytte informationsasymmetrien og udføre hidden actions, i form af eksempelvis at anlægge en fortolkning, der afviger fra gældende ret. Dog kan det konkluderes, at eftersom Skattestyrelsens er en offentlig myndighed, der varetager en samfundsrolle, har Skattestyrelsen udelukkende til formål at samfundsnyttmaksimere ved at følge gældende ret. Således medfører Skattestyrelsens interesse i at samfundsnyttmaksimere, at de, ifølge P/A-teorien, aldrig vil udnytte informationsasymmetrien til at afvige fra gældende ret.

Det kan yderligere konkluderes, at grim trigger strategien etablerer muligheden for en ligevægtstilstand, hvor et samarbejde opretholdes. Samarbejdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder kan således opretholdes, da straffen for at bryde samarbejdet består i, at spillet slutter og at muligheden for at opnå domstolens bekræftelse af Skattestyrelsens fortolkning, ikke længere eksisterer. Under denne antagelse kan det konkluderes, at incitamentet til at fortsætte i retssagen eller at afvige herfra, afhænger af diskonteringsfaktoren.

På baggrund af analysen af diskonteringsfaktoren, kan det konkluderes, at der er en høj frekvens af Skattestyrelsens og skatteydernes interaktion, da begge forsøger at præge domstolens vurdering i retssagen, og dermed forholder sig til de påstande, som fremlægges af modparten. Endvidere kan det konkluderes, at der er lav sandsynlighed for, at markedet for Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser, vil ophøre, eftersom Skattestyrelsen er den eneste aktør på markedet, og da der foreligger store adgangsbarriere for, at andre aktører kan overtage Skattestyrelsens funktion. Derudover kan det konkluderes, at der foreligger en stigende efterspørgsel af Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser, idet den globale mobilitet er stigende som følge af, at efterspørgslen af udenlandsk arbejdskraft vurderes at være høj. Samlet set kan det konkluderes, at den høje frekvens af interaktion, den lave sandsynlighed for markedet vil ophøre og den stigende efterspørgsel bidrager til, at diskonteringsfaktoren kan konkluderes at være høj. En høj diskonteringsfaktor danner således grundlag for, at incitamentet til at fortsætte retssagen opretholdes, da det vurderes, at diskonteringsfaktoren overstiger tærskelværdien for diskonteringsfaktoren.

Hvis der endvidere ses på de omkostninger, som Skattestyrelsens valg vil medføre, kan det konkluderes, at såfremt Skattestyrelsen fortsætter retssagen og vinder, vil dette medføre meget lave omkostninger. Hvis Skattestyrelsen fortsætter retssagen vil dette medfører meget høje kortsigtede og langsigtede omkostninger, og hvis Skattestyrelsen vælger at tage bekræftende til genmæle, vil dette medfører omkostninger, som er højere end ved at vinde en potentiel retssag, men meget lavere end ved at tabe en potentiel retssag. Heraf kan det konkluderes, at såfremt Skattestyrelsen vælger at fortsætte i retssagen og vinder sagen, udløser det et høj pay-off, mens det udløser et lavt pay-off, såfremt de taber sagen. Hvis Skattestyrelsen vælger at afvige fra retssagen ved at tage bekræftende til genmæle, udløser det et mellemhøjt pay-off. Ved at tage bekræftende til genmæle, kan det således konkluderes, at de omkostninger, som Skattestyrelsen var blevet pålagt ved at tabe retssagen, begrænses i bedst muligt omfang.

Med afsæt i analysen af tærskelværdierne for diskonteringsfaktoren, kan det yderligere konkluderes, at såfremt Skattestyrelsen skal have incitament til at fortsætte i retssagen, skal dette incitament ses i relation til sandsynligheden for at vinde eller tabe retssagen. Hvis Skattestyrelsen skal fortsætte retssagen, under forventning om at vinde retssagen, skal diskonteringsfaktoren være højere eller lig med -1 , hvilket altid opfyldes. Såfremt Skattestyrelsen skal fortsætte retssagen, under forventning om at tabe retssagen, skal diskonteringsfaktoren være højere eller lig med 1 , hvilket, modsætningsvis, aldrig kan opfyldes.

Således kan det konkluderes, at Skattestyrelsen altid vil fortsætte i retssagen, hvis de vurderer den processuelle risiko som lav, og at Skattestyrelsen altid vil tage bekræftende til genmæle, hvis de vurderer den processuelle risiko som høj. Skattestyrelsens strategi om at fortsætte i retssagen er dermed strengt domineret af strategien om at tage bekræftende til genmæle, såfremt Skattestyrelsen vurderer, at den processuelle risiko er høj. Dermed kan det konkluderes, at Skattestyrelsens efficiente brug afhænger af den processuelle risiko, der opstår ved at fortsætte i retssagen. Som følge heraf, vil der givetvis ikke opstå domsafgørelser, hvor Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser underkendes, da Skattestyrelsen vil kunne påregne risikoen for at tabe retssagen, mens retssagen verserer, hvorefter der altid vil tages bekræftende til genmæle, hvis den processuelle risiko vurderes at være høj. Omkostninger ved at tabe retssagen for Skattestyrelsen, vil dermed overstige de fordele, der er ved at få afsagt en korrekt dom, hvorfor der kan opstå et incitamentsproblem.

Kapitel 4. Integreret analyse

4.1 Introduktion

Den integrerede analyse har til formål at opstille to retspolitiske løsningsforslag i forsøget på at optimere retstilstanden ved anvendelsen af centrum for livsinteresser i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. således, at retssikkerheden og samfundsvelfærden øges. Indledningsvist klarlægges de retspolitiske målsætninger bag skatteretten i afsnit 4.2, hvorefter afsnit 4.3 sammenligner disse med den nuværende retstilstand for at sætte rammerne for en optimering heraf. Afsnit 4.4 og 4.5 indeholder en nærmere integreret analyse af de to retspolitiske løsningsforslag, hvorefter afsnit 4.6 konkluderer i hvilken grad de to løsningsforslag vil optimere retstilstanden.

4.2 Retspolitiske målsætninger i skatteretten

Retspolitiske målsætninger handler om indholdet i de materielle skatteregler samt den sammenhæng, som reglerne indgår i. Det primære formål med skatteopkrævning er at dække det offentlige udgifter således, at samfundets naturlige fællesopgaver kan løses.²⁹⁰ Blandt skatteteoretikere erkendes det, at selvom det ikke er muligt at udforme et fuldkommen retfærdigt skattesystem, skal beskatningen så vidt mulig indrettes under hensyntagen til grundprincipperne om retfærdighed og lighed for loven.²⁹¹ I 1776 foretog nationaløkonomen Adam Smith i *“The Wealth of Nations”* (1776) en analyse af, hvad han forstod ved en fornuftig og retfærdig beskatning.²⁹² Sidenhen har debatten om, hvad der skal forstås ved et retfærdigt skattesystem, affødt to grundlæggende teorier: *ækvivalensteorien*²⁹³ og *skatteevneteorien*.²⁹⁴ Grundprincippet i ækvivalensteorien er, at skatter bør betales som vederlag for fordele, som det offentlige yder til skatteydere, hvorved beskatning anses for retfærdig, såfremt hver skatteyder betaler skat svarende til de goder, som vedkommende modtager fra samfundet.²⁹⁵ Modsat indebærer skatteevneteorien et grundprincip om, at et skattesystem kun er retfærdigt, såfremt skatterne fordeles mellem skatteyder efter deres økonomiske evne, hvilket danner grundlag for de fleste moderne industrisamfund, herunder Danmark.²⁹⁶

²⁹⁰ Michelsen et al., 2017: s. 49

²⁹¹ Ibid. s. 52

²⁹² Smith, 2012, kap. 1-2

²⁹³ Ækvivalensteorien benævnes også *nytte- og interesseteorien*

²⁹⁴ Michelsen et al., 2017: s. 52

²⁹⁵ Ibid.

²⁹⁶ Ibid.

Med afsæt heri, findes det relevant at inddrage de retspolitiske målsætninger i lyset af, at beskatning kan anskues som et udtryk for statsmagtens indgriben i skatteyderes forhold, hvilket udgør, næst efter straf, det umiddelbart mest indgribende i skatteyderes ejendomsret og økonomiske frihed.²⁹⁷ Nedenfor introduceres de retspolitiske målsætninger bag skatteretten, da analysen af de to retspolitiske løsningsforslag skal vurderes under hensyntagen hertil.

4.2.1 Neutralitet og universalitet

I nærværende analyse anses *neutralitet* og *universalitet* for at udgøre grundlæggende retspolitiske målsætninger,²⁹⁸ da der vurderes at være bred enighed i litteraturen om at opnå et universelt skattesystem med en neutral beskatning.²⁹⁹ Med afsæt heri, findes det relevant at anlægge neutralitet og universalitet som bagvedliggende retspolitiske målsætninger, ved vurderingen af centrum for livsinteresser, for at sikre opnåelsen af konsistens og symmetri samt tilvejebringelse af retssikkerhed og forudsigelighed.³⁰⁰ Begreberne *neutralitet* og *universalitet* kan hverken siges at have et udelukkende juridisk eller økonomisk indhold,³⁰¹ hvorfor det findes relevant at fastlægge indholdet heraf for den videre behandling.

Begrebet, *skatteneutralitet*, indebærer, at skatter skal indrettes på en måde, hvor de mindst muligt påvirker det økonomiske liv i samfundet.³⁰² Det betyder, at transaktioner, der har til formål at opfylde de samme forhold, skal underlægges en homogen, neutral skatteretlig behandling, hvor skattesubjektets valg ikke påvirkes af den beskatning, som valget medfører.³⁰³ Med andre ord må skatteydere have valg om at have dobbeltdomicil, ikke blive påvirket af Skattestyrelsens vurdering af centrum for livsinteresser. I relation til fortolkningen af centrum for livsinteresser, findes det endvidere relevant at sondre mellem *konsistens* og *symmetri*. Konsistens omfatter skatteneutralitet i relation til skatteobjektet, mens symmetri omfatter skatteneutralitet i relation til skattesubjektet.³⁰⁴ Dog er alle skattesubjekter ikke nødvendigvis underlagt den samme skatteretlige behandling.³⁰⁵ Det afgørende heraf er, at vurderingen af centrum for livsinteresser for skatteydere med ensartede forhold, underlægges en symmetrisk beskatning, som vil resultere i en skatteneutral afgørelse.

Begrebet *universalitet* er et udtryk for et skattesystem, der foreskriver en kendt skatteretlig behandling af alle forhold, hvilket indebærer, at skatteyderne på forhånd bør kunne beregne den skattemæssige

²⁹⁷ Se Rasmussen et al., 2004, s. 465 ff. og Gribnau & Pauwels, 2010: s. 80 ff.

²⁹⁸ Dyppe, 2012: s. 293

²⁹⁹ Ibid. s. 292

³⁰⁰ Disse begreber gennemgås nedenfor

³⁰¹ Dyppe, 2012: s. 293

³⁰² Michelsen et al., 2017: s. 54

³⁰³ Dyppe, 2012: s. 294

³⁰⁴ Ibid.

³⁰⁵ Ibid. s. 295

betydning af en given disposition.³⁰⁶ Betingelsen om at opfylde målsætningen om universalitet anses ligeledes at udgøre en opfyldelse af det centrale retsprincip om retssikkerhed, hvilket uddybes nedenfor.³⁰⁷

4.2.2 Retssikkerhed

Eftersom retssikkerhed, som begreb, kan være svært at kategorisere,³⁰⁸ findes det væsentligt at klarlægge indholdet for den videre behandling. Først og fremmest er der enighed i litteraturen³⁰⁹ om at anse retssikkerhed som et udtryk for samfundsforholdenes regulering ved klare og gennemtvungelige retsregler.³¹⁰ I forlængelse heraf, kan der sondres mellem *individuel* og *kollektiv* retssikkerhed. Individuel retssikkerhed er et udtryk for retssikkerhed på et vertikalt niveau i form af, blandt andet, individets beskyttelse mod statsmagtens overgreb.³¹¹ I modsætning hertil har kollektiv retssikkerhed fokus på fællesskabets interesser, og er dermed et udtryk for retssikkerhed på et horisontalt niveau, herunder lighed mellem skatteydere.³¹²

Inden for den individuelle retssikkerhed, kan der yderligere sondres mellem *negativ* og *positiv* retssikkerhed. Den negative retssikkerhed er et udtryk for individets beskyttelse mod vilkårlig behandling og overgreb, som følge af myndighedernes tilsidesættelse af individets rettigheder, og den positive retssikkerhed er et udtryk for individets mulighed for at forudberegne sin retsstilling.³¹³ Denne forudberegnelighed er på den ene side betinget af regelgrundlaget, da forudberegneligheden, i sagens natur, er størst, når de retlige resultater kan findes direkte i lovteksten.³¹⁴ På den anden side skal der dog foretages en formidling og oplysning til skatteyder om de relevante retsregler og deres indhold, da regelgrundlaget sjældent er umiddelbart for skatteyder.³¹⁵ Som følge heraf, kan det fastlægges, at forudberegneligheden svækkes, såfremt det overlades til myndigheden at vurdere skatteydere retsposition efter et skøn, mens forudberegneligheden er størst, såfremt en afgørelse er fuldt lovbunden.³¹⁶

Inden for skatteretten findes der ikke et særligt retssikkerhedsbegreb, der adskiller sig grundlæggende fra ovenstående.³¹⁷ Dog synes *Kari S. Tikkas* forsøg på at indkredse retssikkerhed i skatteretten at

³⁰⁶ Dyppe, 2012: s. 293

³⁰⁷ Ibid. s. 294

³⁰⁸ Bundgaard et al., 2015: s. 24

³⁰⁹ Se Nielsen, 1989: s.11-36, Aubert et al., 1986: s. 38-54 og Eyben, Bo von & Eyben, E.W. von, 1999: s. 236

³¹⁰ Bundgaard et al., 2015: s. 24

³¹¹ Henrichsen, 1993: s. 307

³¹² Bundgaard et al., 2015: s. 25

³¹³ Ibid. s. 26

³¹⁴ Nielsen, 1991: s. 349 et seq.

³¹⁵ Ibid.

³¹⁶ Ibid.

³¹⁷ Skatteministeriets redegørelse om retssikkerhed, 1992: s. 5

have vundet frembrud.³¹⁸ Ifølge Tikka indebærer retssikkerhed inden for skatteretten et princip om beskyttelse af forventningen om, at Skattestyrelsens afgørelser med stor sandsynlighed er korrekte (*materielt korrekthed*), at skatteyder er blevet korrekt behandlet af myndighederne (*formel retssikkerhed*) og at skatteyder kan forudsige sin retsstilling (*forudberegnelighed*).³¹⁹ Høj forudsigelighed forudsætter klar og stabil lovgivning og anvendelse heraf, hvilket betyder, at skattemyndighedernes afgørelser skal være klare og utvetydige således, at de berørte skatteydere entydigt kender de rettigheder og pligter, som følger heraf.³²⁰ Ensartethed i fortolkningen har, blandt andet, til formål at sørge for, at den anvendte fortolkningsstil er den samme, uanset om det er den lavest placerede skattemyndighed eller den højeste domstol, der skal træffe afgørelse.³²¹ Særligt kan det faktum, at det danske skattesystem er karakteriseret ved, at en lang række retsanvendende instanser optræder på området, medføre udfordringer for en ensartet fortolkning.

I relation til lovgivningens udformning, vil detaljerede regler, som udgangspunkt, give større vejledning om udfaldet end mere generelt formulerede regler, der i højere grad stiller krav til udfyldende fortolkning ved retsanvendelsen.³²² Dog er det væsentligt at bemærke, at meget detaljerede regler ikke nødvendigvis løser alle fortolkningsvanskeligheder,³²³ og at der desuden skal tages hensyn til en effektiv skatteadministration samt en hensigtsmæssig fordeling af skattebyrden. I forlængelse heraf, bør det bemærkes, at en vis fleksibilitet i lovteksten, på nogle områder, kan være fordelagtigt, da bestemmelsen herved bedre tilpasses de specifikke individuelle forhold.³²⁴

På baggrund af ovenstående, anses hensynet til retssikkerhed i skatteretten som udtryk for en del af den retspolitiske målsætning på skatteområdet, da det vurderes at udgøre et grundlæggende hensyn, der ikke må nedprioriteres eller overses ved optimeringen af retstilstanden. Heraf vil nedenstående afsnit anskue en forøget retssikkerhed, som et positivt bidrag til samfundsvelfærd. Hensynet til retssikkerheden skal dog afvejes over for andre hensyn, herunder afledte omkostninger og ressourceforbrug, hvorfor en maksimeret retssikkerhed ikke nødvendigvis anses for at udgøre den mest effektive retstilstand.

³¹⁸ Se Tikka, 1982: s. 7 ff. og Bundgaard et al., 2015: s. 29

³¹⁹ Tikka, 1982: s. 7 ff.

³²⁰ Bundgaard et al., 2015: s. 29

³²¹ Tikka, 1982: s. 7 ff.

³²² Bundgaard et al., 2015: s. 29

³²³ Ibid.

³²⁴ Tikka, 1982: s. 7 ff.

4.3 Sammenligning af retstilstanden og de retspolitiske målsætninger

På baggrund af den juridiske og økonomiske analyse, kan det udledes, at den nuværende retstilstand, kun i et begrænset omfang opfylder de retspolitiske målsætninger. Særligt foreligger der fortolkningsvanskeligheder i vurderingen af centrum for livsinteresser i nyere administrativ praksis, hvormed den retspolitiske målsætning om universalitet og retssikkerhed, kun i nogen grad, opnås. Fortolkningen i nyere administrativ praksis medfører forøget retsusikkerhed for skatteyder, der navnlig udspringer af en indskrænket fortolkning af *den fysiske persons egne handlinger, pkt. 15-eksemplet og at omstændighederne skal bedømmes som et hele*.³²⁵ Denne retsusikkerhed og uigennemsigthed reducerer skatteydere forventning om forudberegnelighed, materielle korrekthed og formel retssikkerhed, da der i nyere administrativ praksis således afviges fra at behandle skatteydere forhold på samme måde, som domstolene tidligere har gjort. Disse negative effekter i den nuværende retstilstand er i særdeleshed tydelige, når fortolkningen domspraksis sammenlignes med den anlagte fortolkning i nyere administrativ praksis. I forlængelse heraf, er den nuværende retstilstand endvidere præget af informationsasymmetri, da skatteyder ikke kan observere den fortolkning, som Skattestyrelsen anlægger i vurderingen af vedkommendes centrum for livsinteresser. Denne informationsasymmetri bevirker ligeledes, at målsætningen om universalitet kun, i begrænset omfang, opnås.

Derudover medfører den nuværende retstilstand, at Skattestyrelsen vil tage bekræftende til genmæle i en retssag, såfremt de vurderer, at den processuelle risiko er høj. Heraf vil domstolen, i mindre grad, få mulighed for at vurdere Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser, hvilket ikke vurderes at opfylde målsætningerne om universalitet og neutralitet tilstrækkeligt. Dette skyldes, at domstolen herved ikke har mulighed for at sikre, at skatteydere med homogene forhold, underlægges en symmetrisk beskatning for at sikre en skatteneutral afgørelse. Som følge heraf, vurderes det således, at skatteydere valg om at opnå dobbeltdomicil kan blive påvirket af Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser, hvilket resulterer i heterogen skatteretlig tilstand. Skattestyrelsens mulighed for at tage bekræftende til genmæle medfører en strategisk domstolsbehandling af gældende ret, da Skattestyrelsen således selv kan bestemme, hvilke sager der i sidste ende afgøres af domstolen. Samlet set påvirker denne retstilstand både den individuelle og kollektive retssikkerhed, idet individet ikke beskyttes imod Skattestyrelsens uigennemsigtige behandling og at der derudover ikke tages hensyn til samfundets kollektive interesse om ligebehandling af skatteydere.

³²⁵ For mere herom, se afsnit 2.3.5

På baggrund af ovenstående, synes det imidlertid at være et oplagt løsningsforslag at fjerne hele kriteriet om centrum for livsinteresser i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt., hvorved skatteydere skattemæssige hjemsted herefter skal vurderes efter bestemmelsens nuværende andet kriterium om sædvanligt ophold.³²⁶ Dette vurderes dog ikke at være et relevant løsningsforslag, da centrum for livsinteresser indeholder den mest nuancerede og dybdegående vurdering af skatteydere skattemæssige hjemsted i forhold til de resterende kriteriers omfang. Henset hertil, vurderes det, at der således ikke bør ses bort fra vigtigheden af centrum for livsinteresser. Dette skal endvidere ses i lyset af, at det blot er *nogle* af delementerne i retsgrundlaget for centrum for livsinteresser, der giver anledning til fortolkningsvanskeligheder, hvorfor formålet om at udlede centrum for livsinteresser fortsat kan opretholdes, såfremt de nuværende fortolkningsvanskeligheder optimeres.

Med afsæt i udfordringerne ved den nuværende retstilstand, fremsættes to retspolitiske løsningsforslag nedenfor, i et forsøg på at opnå en Kaldor Hicks efficient tilstand, hvor retssikkerheden og samfundsvelfærden forøges.

4.4 Løsningsforslag 1. Udstedelse af styresignal der præciserer fortolkningen af centrum for livsinteresser i typiske situationer

I modsætning til uigennemsigthed, forudsætter høj forudsigelighed en klar og stabil lovgivning og anvendelse heraf således, at de berørte skatteydere entydigt kender de rettigheder og pligter, som følger heraf.³²⁷ I relation hertil vurderes det relevant at fremsætte et løsningsforslag, der indebærer, at Skattestyrelsen udsteder et styresignal, der præciserer fortolkningen af centrum for livsinteresser i de typisk forekommende situationer baseret på de oftest forekommende til- og fraflyttersituationer indhentet fra retspraksis og administrative afgørelser. Baggrunden herfor skal også ses i lyset af, at i en situation, hvor domstolene tilsidesætter Skattestyrelsens afgørelse, ville det typisk resultere i, at Skattestyrelsen, udsteder et styresignal, der søger at vejlede Skattestyrelsens medarbejdere om rækkevidden af den afsagte dom.³²⁸

³²⁶ For mere om den prioriterede liste i vurderingen af skattemæssigt hjemsted, se afsnit 1.1

³²⁷ Bundgaard et al., 2015: s. 29

³²⁸ Michelsen et al., 2017: s. 112

4.4.1 Løsningsforslagets karakter

Kompetencen til at udstede styresignaler om skatter er tillagt den styrelse, som har ansvaret for fortolkningen af de skatteregler, som styresignalet omhandler.³²⁹ Således har skattestyrelsen kompetence til at udstede styresignaler, der vedrører lovgivningen om skat. Et styresignal er en bindende tjenestebefaling, der har samme retlige status som cirkulærer og rangerer under lov og bekendtgørelser i den retskildemæssige trinfølge.³³⁰ Formålet med et styresignal er at sikre ensartet regelanvendelse,³³¹ hvilket findes særlig relevant i nuværende retstilstand, da fortolkningen af centrum for livsinteresser i nyere administrativ praksis afviger fra gældende ret.

På baggrund af den nuværende retstilstand, vil styresignalet indeholde vejledninger til, hvordan centrum for livsinteresser skal fortolkes i typiske situationer indhentet fra retspraksis og administrative afgørelser. Herunder hvordan der skal foretages en helhedsbedømmelse såfremt, skatteydere personlige og økonomiske forbindelser, som udgangspunkt, peger i hver deres retning. Heraf omfattes en situation, hvor en skatteyder tager arbejde i Danmark, mens vedkommendes familie, ejendele og sociale liv bliver boende i hjemlandet i overensstemmelse med pkt. 15-eksemplet. Ligeledes vil styresignalet indeholde en fortolkningsvejledning til fastlæggelse af centrum for livsinteresser i den omvendte situation, hvor en skatteyder beholder sin familie, ejendele og sociale liv i Danmark, og tager ansættelse i udlandet. Derudover vil styresignalet indeholde en fortolkningsvejledning til en situation, hvor en skatteydere årlige lønindkomst overstiger det værdiafkast, som vedkommendes formue i hjemlandet genererer, og hvor vedkommendes *egne handlinger* bidrager til at udlede, hvor centrum for livsinteresser er placeret. Ved styresignalets fastlæggelse af centrum for livsinteresser i ovenstående situationer, vurderes en stor del af de typiske til- og fraflytningssituationer i Danmark at blive omfattet af fortolkningsvejledninger. Dette betyder, at styresignalet vil fungere som en uddybning af gældende ret, og indeholde retningslinjer til hvordan fortolkningen af centrum for livsinteresser skal anlægges, såfremt skatteydere situation er forenelig med én af de typiske situationer.

4.4.2 Reducering af retsusikkerhed

Som udledt i den juridiske analyse, indeholder ordlyden i art. 4 stk. 2, litra a, 2. pkt. samt pkt. 14 og 15 i kommentarerne ikke en udtømmende beskrivelse af centrum for livsinteresser. Dog sætter gældende ret en række overordnede rammer for anvendelsen og fortolkningen, der dog er overladt til et begrænset skøn. Med afsæt i, at nyere administrativ praksis i overvejende grad anlægger et noget mere indskrænket syn på fortolkningen af centrum for livsinteresser, og herved er på afveje fra

³²⁹ SKM2018.348.SKTST, pkt. 2.1

³³⁰ Ibid. pkt. 2

³³¹ Ibid. pkt. 2.2

gældende ret, vil styresignalet således sikre en ensartet regel anvendelse. Denne ensartede anvendelse vil heraf bidrage til en større gennemsigtighed og forudberegnelighed for personer, der omfattes af situationerne i styresignalet. I medfør af styresignalet, vil de typiske situationer indeholde en præcisering af, hvilke forhold, der skal vægtes højere i disse situationer. Således kan Skattestyrelsen med fordel anvende styresignalet, som en mere detaljeret vejledning til fortolkningen af centrum for livsinteresser såfremt skatteydere omstændigheder er forenelige med ét af de i styresignalets oplyste, typiske situationer. Herunder vil der i en situation, lignende pkt. 15-eksemplet, præciseres, hvilke faktiske omstændigheder, som der særligt lægges afgørende vægt på i vurderingen og hvordan disse afvejes. En positiv effekt af styresignalet er, at Skattestyrelsen ikke har mulighed for at fravige den præciserede praksis i styresignalet, hvorfor retssikkerheden øges, da skatteydere forudberegnelighed og forventningen om materiel korrekthed i højere grad opfyldes.

Det er imidlertid relevant at belyse styresignalets effekt i lyset af pkt. 27 i de generelle bemærkninger til OECD's modeloverenskomst. Heraf fremgår det, at modeloverenskomsten søger at specificere en konkret regel til enhver situation, hvis muligt, men at det er nødvendigt at overlade modeloverenskomsten en vis grad af fleksibilitet for at sikre foreneligheden med den effektive anvendelse af modeloverenskomsten. På baggrund heraf, må det tillægges opmærksomhed, at OECD's modeloverenskomst bevidst har valgt ikke at specificere art. 4, stk. 2 eller pkt. 14 og 15 i kommentarerne yderligere. Udfordringen ved at specificere gældende ret for fortolkningen af centrum for livsinteresser er risikoen for potentielt at låse fortolkeren i en situation, hvor en skatteydere specifikke omstændigheder u hensigtsmæssigt bliver omfattet af styresignalets oplyste typiske situationer. Det vil således ikke være i overensstemmelse med den retspolitiske målsætning om skatteneutralitet, såfremt alle skatte subjekter blev underlagt en symmetrisk skatteretlig behandling på baggrund af styresignalet. Heraf kan der dog argumenteres for, at styresignalets ordlyd ikke skal være af meget indskrænkende karakter, men derimod været udformet på en måde, der oplister og afvejer hvilke elementer, der *kan* pege i retning af, at centrum for livsinteresser er placeret i det ene land frem for det andet.³³² Det afgørende er således, at vurderingen af centrum for livsinteresser for skatteydere med ensartede forhold, for så vidt muligt, bør underlægges en symmetrisk beskatning, som vil resultere i en skatteneutral afgørelse og heraf øge retssikkerheden.

På baggrund af ovenstående, vil styresignalet medføre, at myndighedernes afgørelser vil blive mere entydige, og at de berørte skatteydere, der omfattes af styresignalets typiske situationer, kender de rettigheder og pligter, som følger heraf. Dette vurderes at være i overensstemmelse med målsætningen om beskyttelse af skatteydere forudberegnelighed og positive retssikkerhed. Ensartethed i fortolkningen i typiske situationer vil endvidere bidrage til, at fortolkningen af centrum for

³³² For ordlyden i pkt.15-eksemplet, se afsnit 2.3.1.2

livsinteresser bliver mere homogen, uanset om det er Skattestyrelsen eller Højesteret, der træffer afgørelse eller afsige dom. I relation til styresignalet udformning, vil den detaljerede fortolkningsvejledning, som udgangspunkt, bidrage med en mere dybdegående og præciserende vejledning om fastlæggelsen af centrum for livsinteresser end den nuværende retstilstand indeholder. Hertil er det væsentligt at bemærke, at styresignalet ikke vil omfatte alle skatteyderes situationer, hvorfor styresignalet, i sagens natur, ikke kan løse fortolkningsvanskelighederne i alle potentielle situationer. Dog vurderes styresignalet at omfatte langt de fleste situationer, hvorved styresignalet, ikke desto mindre, vil udgøre et væsentligt bidrag til at mindske den nuværende retsikkerhed og samtidig opfylde målsætningen om skattnoneutralitet.

4.4.3 Reducering af informationsasymmetri

På baggrund af, at styresignalet vil skabe en præciserende fastlæggelse af gældende ret, vil det medføre en indsnævring af Skattestyrelsens nuværende fortolkning af centrum for livsinteresser. I P/A-forholdet mellem skatteyder, som principal, og Skattestyrelsen, som agent, vil styresignalet således sætte en begrænsning for, hvilken indsats Skattestyrelsen har mulighed for at yde i fortolkningen af skatteydernes centrum for livsinteresser. Således vil Skattestyrelsens informationsfordel reduceres som følge af, at gældende ret vil efterlade mindre plads til fortolkning end nuværende retstilstand. Dette betyder altså, at det indirekte kontraktgrundlag mellem skatteyder og Skattestyrelsen indsnævres, da Skattestyrelsens fortolkning ikke kun skal følge art. 4, stk. 2 og pkt. 14 og 15 i kommentarerne, men også af styresignalet fastlæggelse af vurderingen i de typiske situationer. Med afsæt heri, vil den nuværende informationsasymmetri mellem skatteyder og Skattestyrelsen blive reduceret som følge af, at skatteyder bedre kan overvåge, hvilken fortolkning der skal anlægges efter styresignalet fastsatte rammer.

4.4.4 Påvirkning på Skattestyrelsens processuelle risiko

I den økonomiske analyse blev det udledt, at Skattestyrelsen har incitament til at tage bekræftende til genmæle, såfremt de vurderer, at der er høj processuelle risiko ved at fortsætte retssagen. Såfremt Skattestyrelsen udsteder et styresignal, der præciserer og fastlægger praksis for fortolkningen af centrum for livsinteresser, vil effekten være, at Skattestyrelsens fortolkning i højere grad ville følge gældende ret. Således vurderes domstolen, som udgangspunkt, at underkende skatteydernes påstand om, at Skattestyrelsens fortolkning er forkert, såfremt Skattestyrelsen følger den fastsatte præcisering af fortolkningen i styresignalet. Som følge heraf, er der større chance for Skattestyrelsen har fortolket korrekt, og derved større chance for at skatteyder taber, såfremt der er tale om en situation omfattet af styresignalet. Med afsæt heri, vil Skattestyrelsens processuelle risiko i potentielle lignende retssager blive reduceret. Denne lave processuelle risiko vil resultere i, at Skattestyrelsen aldrig vil vælge at

tage bekræftende til genmæle, da deres pay-off maksimeres ved at vinde sagen. Således vil Skattestyrelsens adfærd ændre sig til, i højere grad, at have incitament til at fortsætte i sagen, som konsekvens af, at de er forpligtede til at fortolke i overensstemmelse med styresignalet.

4.4.5 Kaldor Hicks-betragtning

Nærværende afsnit har til formål at undersøge i hvilken grad styresignalet optimerer den nuværende retstilstand og om der opnås en Kaldor Hicks efficient tilstand, hvorunder retssikkerheden og samfundsvelfærden øges.

Først og fremmest vil styresignalet medføre en positiv effekt i form af, at Skattestyrelsen anvender styresignalet som en præcisering af gældende ret for fortolkning af centrum for livsinteresser, hvorfor fortolkningsvanskelighederne reduceres. Såfremt skatteydere faktisk omfatter af styresignalet oplistede fortolkningsvejledninger, vil Skattestyrelsen skulle fortolke centrum for livsinteresser i overensstemmelse hermed. Dette vil således skabe en øget forudberegnelighed og retssikkerhed, da skatteyder nemmere kan forudsige sin retsstilling. En forøget retssikkerhed vil forøge skatteydere nytte og dermed bidrage positivt til samfundsvelfærden. Denne positive effekt skal desuden ses i lyset af, at der blot fremgår én enkelt kommentar i OECD's modeloverenskomst, der direkte omhandler vurderingen af centrum for livsinteresser. Dette vurderes at være et yderst begrænset fortolkningsbidrag på et område, der netop er overladt til fortolkning. I lyset af den retsusikkerhed, som den afvigende nyere administrativ praksis medfører, vil styresignalet derved kunne sætte de overordnede rammer for fortolkningen. Heraf vil Skattestyrelsens samlede administrationsomkostninger blive reduceret, da Skattestyrelsen, i de typiske situationer, kan benytte sig af styresignalet i deres vurdering af centrum for livsinteresser. Endvidere vurderes styresignalet at tage hensyn til en effektiv skatteadministration og en hensigtsmæssig fordeling af skattebyrden, da styresignalet sikre, at centrum for livsinteresser lettere kan fastlægges af Skattestyrelsen og at resultatet heraf er i overensstemmelse med gældende ret. Skattestyrelsen og skatteyder vil, samlet set, forøge deres nytte ved implementering af styresignalet.

Styresignalet meget dybdegående præcisering af, hvor centrum for livsinteresser er placeret, kan dog medføre afledte ulemper ved, at præcisere gældende ret i en grad, der ikke efterlader fleksibilitet til fortolkning af de specifikke omstændigheder. Eftersom centrum for livsinteresser er et dynamisk begreb, der baseres på skatteydere specifikke omstændigheder, vil en meget detaljeret præcisering af fortolkningen medføre, at der stilles højere krav til udfyldende fortolkning ved retsanvendelsen. Dette reducerer, til en vis grad, skatteydere forventning om materiel korrekthed, da der heraf kan opstå situationer, hvor Skattestyrelsens afgørelser er ukorrekte, hvorfor det vurderes afgørende, at styresignalet indeholder en vis fleksibilitet. Eftersom styresignalet, i sagens natur, ikke vil omfatte alle

skatteyderes specifikke situationer, vil det for disse skatteyderes vedkommende betyde, at styresignalets positive effekter ikke er rettet mod dem. Såfremt en skatteydere faktiske omstændigheder ikke er forenelige med de typiske situationer i styresignalet, vil det resultere i en situation, hvor retsgrundlaget fortsat er uændret og hvor Skattestyrelsen er overladt til en bredere fortolkning. I disse situationer vil det medføre en negativ effekt, da der fortsat foreligger en begrænset forudberegnelighed for disse skatteydere. Denne effekt skal dog ses i lyset af, at styresignalets generelle formulerede regler på den anden side vil omfatte de oftest forekommende situationer, der har ledt til de primære fortolkningsvanskeligheder indhentet fra praksis.

Med afsæt ovenstående, vurderes styresignalet at omfatte majoriteten af de berørte skatteydere, hvorfor det konkluderes, at de positive effekter ved styresignalet vil medføre en større forøgelse i samfundsvelfærden end den reducere i samfundsvelfærden, som de negative effekter vil medføre. Endvidere vurderes den retspolitiske målsætning om universalitet at være opfyldt, da retssikkerheden reduceres og da styresignalet medfører en beskyttelse af skatteyderes forventning om, at Skattestyrelsens afgørelser er materielt korrekte. Ligeledes vurderes den retspolitiske målsætning om skatteneutralitet ligeledes at blive opnået, da styresignalet vil medføre en ensartet regelanvendelse, og dermed bedre forudsætninger for at opnå en homogen, neutral skatteretlig behandling. På baggrund heraf, vurderes styresignalet dermed at medføre en Kaldor Hick-efficient tilstand, hvor de retspolitiske målsætninger samtidig opfyldes.

4.5 Løsningsforslag 2. Skattestyrelsen har ikke mulighed for at tage bekræftende til genmæle i retssager

I relation til retssikkerheden ved Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser vurderes det endvidere relevant at fremsætte en løsningsforslag, der sikrer, at domstolen i højere grad, får mulighed for at udlede gældende ret. Dette løsningsforslag indebærer således, at Skattestyrelsen ikke længere har mulighed for at tage bekræftende til genmæle i retssager om fortolkningen af centrum for livsinteresser. .

4.5.1 Løsningsforslagets karakter

Såfremt Skattestyrelsen, i en retssag, tager bekræftende til genmæle, afsiges en erkendelsesdom, hvor skatteydere påstand bliver anderkendt af Skattestyrelsen. Ved afsigelse af en erkendelsesdom vil det, som nævnt, ikke blive offentliggjort, hvordan domstolen ville have vurderet sagen, og erkendelsesdommen vil dermed ikke, i samme grad, udgøre et bidrag til retspraksis eller fastlæggelsen af gældende ret. I relation hertil, er det udledt, at der kan opstå et incitamentsproblem, når den

processuelle risiko er høj, hvorefter Skattestyrelsen har incitament til at tage bekræftende til genmæle for at undgå de kortsigtede og langsigtede omkostninger ved at tabe retssagen. Dette er et incitamentsproblem, som særligt gør sig gældende for Skattestyrelsen, da de kortsigtede og langsigtede omkostninger ved at tabe en retssag vurderes at være høje, hvorfor en erkendelsesdom vil mindske dette.

Et restriktivt, men incitamentsændrende indgreb, vil i den forbindelse være at udelukke Skattestyrelsens processuelle mulighed for at tage bekræftende til genmæle efter, at der er anlagt en retssag. Som følge heraf, vil en sag, anlagt ved domstolen, altid blive vurderet og afgjort af domstolen, og det vil dermed ikke være muligt for Skattestyrelsen at afvige retssagen ved at tage bekræftende til genmæle. En anlagt retssag vil således altid ende med en domstolsafgørelse, og ikke en erkendelsesdom, hvorfor afgørelsen vil indeholde domstolens vurdering af sagen. Den processuelle risiko vil dermed blot påvirke skatteydernes vurdering af sagen inden den anlægges, hvoraf skatteyder må vurdere risikoen for at vinde eller tabe sagen. Vurderingen af den processuelle risiko, under retssagens forløb, vil dermed ikke påvirke Skattestyrelsens incitament til at tage bekræftende til genmæle, da det, efter retssagens anlæg, kun er muligt for Skattestyrelsen at fortsætte i retssagen.

4.5.2 Materiel korrekthed, forudberegnelighed og præcedens

Som følge af retsikkerheden i Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser, er et centralt element, at domstolene kun i et begrænset omfang, vurderer den fortolkning, som Skattestyrelsen anlægger i nyere administrativ praksis. Henset hertil, vil der potentielt kunne opnås en hyppigere domstolsfortolkning, såfremt Skattestyrelsen ikke tager bekræftende til genmæle. Heraf vurderes domstolen jævnligt at få mulighed for at vurdere, hvordan fortolkningen af centrum for livsinteresser foretages i administrative afgørelser. Dette vil udgøre et centralt bidrag til gældende ret, og således sikre beskyttelsen af den materielle korrekthed i de administrative afgørelser. Endvidere vil dette øge den individuelle samt kollektive retssikkerhed, da individet, i højere grad, beskyttes mod Skattestyrelsens uigennemsigtige behandling, og at det derudover sikres, at alle skatteydere har samme mulighed for at få vurderet deres sag ved domstolene.

Som nævnt, vurderes erkendelsesdomme ikke at indeholde præjudikatsværdi,³³³ da domstolens vurdering ikke indgår i erkendelsesdommen, hvorfor erkendelsesdomme ikke bidrager til retspraksis. I modsætning hertil, vil domme netop indeholde domstolens vurdering af sagen, der vil skabe præjudikatsværdi for både Skattestyrelsen og skatteyder når centrum for livsinteresser vurderes i fremtidige lignende sager. Det må endvidere formodes, at der vil kunne opstå en højere grad af

³³³ En dom har præjudikatsværdi såfremt afgørelsen danner mønster for fremtidige sager af lignende karakter, jf. Tvarnø & Denta, 2015: s. 177

ensartet fortolkning mellem Skattestyrelsen og domstolen, da Skattestyrelsen nemmere kan indrette sig efter den fortolkning, som domstolen fastlægger. I denne relation, må det yderligere vurderes, at der lægges et større pres på Skattestyrelsen til at følge den af domstolen anlagte praksis, da Skattestyrelsens vil være velvidende om, at domstolen vil vurdere Skattestyrelsens fortolkning i alle anlagte retssager. Denne afledte effekt vil tilmed forøge retssikkerheden og forudberegneligheden for den skatteyder.

4.5.3 Reducering af informationsasymmetri

Ud fra et P/A perspektiv, er det udledt, at der opstår informationsasymmetri ved, at skatteyder, som principal, ikke kan overvåge fortolkningen af centrum for livsinteresser anlagt af Skattestyrelsen, som agent. Ved at fjerne Skattestyrelsens mulighed for at tage bekræftende til genmæle, vil det således reducere informationsasymmetrien. Dette skyldes, at Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser i højere grad kan baseres på domstolens fortolkning, hvilket skatteyder nemmere kan observere, da Skattestyrelsens fortolkning kan sammenholdes med hidtidig gældende domstolspraksis. Således vil der fortsat eksistere informationsasymmetri, da skatteyder ikke kan observere, hvilken fortolkning som Skattestyrelsen anlægger. Dog vil skatteyder tilnærmelsesvis være sikker på, at Skattestyrelsen vil følge fortolkningen udledt af domstolen, da dette vil være det eneste incitament for Skattestyrelsen. Den positive retssikkerhed og forudberegneligheden vil heraf påvirkes positivt.

4.5.4 Ændring af det spilteoretiske scenarie

At tage bekræftende til genmæle er et centralt element for Skattestyrelsen i verserende retssager om centrum for livsinteresser. Heraf er det udledt, at Skattestyrelsen tager bekræftende til genmæle, såfremt Skattestyrelsen vurderer den processuelle risiko, ved at fortsætte i retssagen, som værende høj. En afledt negativ effekt af dette er, at domstolen ikke får mulighed for at vurdere, hvorvidt Skattestyrelsen fortolker i overensstemmelse med gældende ret.

Såfremt muligheden for at tage bekræftende til genmæle blev fjernet for Skattestyrelsen, vil Skattestyrelsens vurdering af den processuelle risiko ikke påvirke, hvorvidt Skattestyrelsens administrative afgørelser bliver vurderet af domstolene eller ej. Således vil dette løsningsforslag medføre, at alle anlagte retssager af skatteyder, uafhængigt af Skattestyrelsens processuelle risiko, vil nå til domstolens vurdering, hvorved både den individuelle og kollektive retssikkerhed sikres.

Som nævnt, har Skattestyrelsen en strengt dominerende strategi ved at tage bekræftende til genmæle, når den processuelle risiko, ved at fortsætte i retssagen, vurderes at være høj. Skattestyrelsens vurdering af den processuelle risiko er dermed afgørende for om en retssag bliver afgjort af

domstolen. Ved at fjerne Skattestyrelsens mulighed for at tage bekræftende til genmæle, vil denne strategi naturligt blive fjernet, men den processuelle risiko vil endvidere ikke have så stor en påvirkning på retssagens forløb, som det ellers er påvist. Ved at anskue Skattestyrelsen, som en profitmaksimerende aktør, vil Skattestyrelsen stadig profitmaksimere ved at minimere deres omkostninger. Ved at fjerne muligheden herfor, ændres der ikke direkte på Skattestyrelsens incitament, men der blot på de mulige strategier, som Skattestyrelsen kan vælge, hvilket heraf vil have en afledt effekt på Skattestyrelsens incitament. I relation hertil, vil der opstå et afledt incitament for Skattestyrelsen til at følge gældende ret. Ved at følge gældende ret vil Skattestyrelsen herved kunne reducere den processuelle risiko, da risikoen for at tabe en retssag vil være lav eftersom, at Skattestyrelsen vil bestræbe sig på at følge gældende ret. Således vil Skattestyrelsen maksimere deres pay-off ved at følge gældende ret, da det øger sandsynligheden for, at vinde retssagen, hvorved omkostningerne herved bliver minimeret.

Skattestyrelsens øgede incitament til at følge gældende ret, vil potentielt lede til en øget retssikkerhed i Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser. Der vil således ske en kontinuerlig og ensartet fortolkning, da Skattestyrelsen vil have større incitament til, og mulighed for, at indrette sig efter den fortolkning, som domstolen anlægger. Dette vil potentielt lede til en ensartet fortolkning af centrum for livsinteresser, hvilket i så fald vil øge retssikkerheden og dermed reducere skatteydere incitament til at anlægge retssager om en ukorrekt og uigennemsigtig fortolkning.

4.5.5 Kaldor Hicks-betragtning

Dette afsnit har til formål at undersøge i hvilken grad elimineringen af Skattestyrelsens mulighed for at tage bekræftende til genmæle optimerer den nuværende retstilstand, og om der opnås en Kaldor Hicks efficient tilstand, hvorunder retssikkerheden og samfundsvelfærden øges.

Indledningsvist kan det fastlægges, at muligheden for at tage bekræftende til genmæle, medfører en positiv effekt ved, at der er mulighed for, at en retssag hurtigt kan afsluttes. Således kan en skatteyder hurtigt få afklaret sin påstand og Skattestyrelsen kan minimere de omkostninger, der foreligger ved at fortsætte i retssagen og tabe. For skatteyder og Skattestyrelsen er dette, isoleret set, positivt såfremt der kan tages bekræftende til genmæle, da retssagens afledte omkostninger ofte kan minimeres uden en domsafgørelse. I denne retstilstand tages der dog hverken hensyn til målsætningen om universalitet eller skatteneutralitet, da retssikkerheden og forudberegneligheden ikke opnås og da der ikke foreligger skatteneutral beskatning for skatteydere med ensartede forhold. Der er således ikke tale om en langsigtet optimal løsning, da gældende ret ikke udledes og da retssikkerheden og præcedens, ved domstolens fortolkning, ikke opnås.

Således skabes en større langsigtet værdi for både skatteyder og Skattestyrelsen såfremt, at Skattestyrelsens fortolkning ved alle anlagte retssager blev vurderet af domstolen.

Sagsomkostningerne og de afledte omkostninger, såfremt Skattestyrelsen taber retssagen, vil naturligt være højere end ved at tage bekræftende til genmæle. Dog vil der opnås en højere retssikkerhed og gennemsigtighed i fortolkningen af centrum for livsinteresser, hvilket vil medføre en række positivt afledte effekter. De afledte effekter heraf må vurderes at sikre, at Skattestyrelsen har incitamentet til at fortolke i overensstemmelse med gældende ret, da domstolen oftere vil have mulighed for at tage stilling til Skattestyrelsens fortolkning. For at reducere den processuelle risiko og dermed minimere omkostningerne, der følger af at tabe en retssag, vil Skattestyrelsen således, i højere grad, bestræbe sig på at fortolke i overensstemmelse med gældende ret.

For skatteydere vedkommende vil de afledte effekter indebære, at skatteyder vil opleve en større gennemsigtighed i Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser og at den individuelle og kollektive retssikkerhed vil forøges. Gennemsigtigheden vil opstå som følge af, at domstolen oftere bidrager til at udlede gældende ret, og at Skattestyrelsen kun vil have incitament til at følge gældende ret for, at minimere deres omkostninger ved en potentiel retssag. Som følge af en højere retssikkerhed, vil skatteyder dermed have mindre incitament til at anlægge retssagen i første omgang, da den processuelle risiko for at tabe retssagen må vurderes at være høj eftersom Skattestyrelsen kun vil have incitament til at følge gældende ret. Endvidere vil skatteyder nemmere kunne vurdere, hvorvidt Skattestyrelsen har fortolket i overensstemmelse med gældende ret, da der oftere vil blive udstedt nye domstolsafgørelser, der vil have præjudikatsværdi og som dermed vil udgøre et centralt bidrag til at udlede gældende ret, hvorfor forudberegneligheden og retssikkerheden for skatteyder forøges.

I henhold til en Kaldor Hicks vurdering, kan det således lægges til grund, at skatteyder og Skattestyrelsen, i den enkelte retssag, som udgangspunkt, vil lide et tab såfremt Skattestyrelsen ikke kan tage bekræftende til genmæle. Dog må det vurderes, at de positive effekter ved, at Skattestyrelsen ikke kan tage bekræftende til genmæle, vil overstige de kortsigtede negative effekter for skatteyder og Skattestyrelsen i den enkelte retssag. Heraf vil der opnås en Kaldor-Hicks efficient tilstand såfremt løsningsforslaget implementeres, hvor retssikkerheden og den samfundsvelfærden vil øges.

4.6 Delkonklusion

På baggrund af ovenstående analyse kan det konkluderes, at den nuværende retstilstand i vurderingen af centrum for livsinteresser, kun i begrænset omfang, opfylder de retspolitiske målsætninger. Det kan konkluderes, at der foreligger fortolkningsvanskeligheder i nyere administrativ praksis og informationsasymmetri mellem skatteyder og Skattestyrelsen. Endvidere medfører adgangen til at

tage bekræftende til genmæle, at domstolen ikke foretager en vurdering af centrum for livsinteresser, hvis Skattestyrelsens processuelle risiko, ved at fortsætte i retssagen, er høj. Samlet set konkluderes dette ikke at opfylde de retspolitiske målsætninger om universalitet, skatteneutralitet og retssikkerhed. Særligt svækkes skatteydere forventning om materiel korrekthed, formel retssikkerhed og forudberegnelighed. På baggrund heraf, kan det konkluderes, at den nuværende retstilstand kan optimeres ved at fremsætte to retspolitiske løsningsforslag, der netop vil opfylde disse målsætninger. Det ene løsningsforslag indebærer, at Skattestyrelsen udsteder et styresignal, der præciserer fortolkningen af centrum for livsinteresser i de typiske situationer. Det andet løsningsforslag indebærer, at Skattestyrelsen ikke har mulighed for at tage bekræftende til genmæle i retssager om fortolkningen centrum for livsinteresser.

Det kan konkluderes, at Styresignalet vil medføre en række overordnede rammer for Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser i typiske situationer udledt fra praksis. Heraf vil Skattestyrelsens samlede administrationsomkostninger reduceres, da Skattestyrelsen kan benytte sig af styresignalets oplyste situationer i vurderingen af centrum for livsinteresser. Samtidig kan det konkluderes, at Styresignalet dog vil medføre en risiko for at fastlåse fortolkeren i vurderingen af centrum for livsinteresser, i en sådan grad, der reducerer styresignalets fleksibilitet. Dette vil potentielt medføre, at der afsiges materielt ukorrekte afgørelser for skatteydere, der u hensigtsmæssigt omfattes af styresignalet. Dermed kan det konkluderes, at det er af afgørende betydning, at styresignalet indeholder en vis fleksibilitet, for at opnå en korrekt vurderingen af skatteydere individuelle omstændigheder. Som følge heraf, kan det konkluderes, at retssikkerheden vil øges for de skatteydere, der er omfattet af styresignalets typiske situationer, hvorfor samfundsvelfærd herved påvirkes positivt. Dog kan det konkluderes, at styresignalet, i sagens natur, ikke vil omfatte alle typer af situationer, hvorfor visse skatteydere ikke opnår den samme retssikkerhed, som de skatteydere, der kan omfattes af styresignalets typiske situationer.

Endvidere kan det konkluderes, at på trods af, at det vil give en større vejledning om udfaldet, kan det udledes, at styresignalets udformning ikke bør være meget detaljeret, da en vis fleksibilitet, som udgangspunkt, vil være fordelagtigt, da styresignalet herved bedre kan tilpasses de specifikke individuelle forhold i vurderingen af centrum for livsinteresser. Derudover kan et meget detaljeret styresignal udelukke visse situationer, som styresignalet havde til hensigt at ramme. I modsætning hertil, vil en meget generel udformning, i højere grad, stille krav til udfyldende fortolkning ved retsanvendelsen, hvilket ikke nødvendigvis sikre opfyldelsen af retssikkerheden. Bestræbelsen på en meget høj grad af retssikkerhed i de typiske situationer bør således ses i lyset af hensynet til en effektiv skatteadministration og en hensigtsmæssig fordeling af skattebyrden. Det må dog samlet set konkluderes, at styresignalet vil medføre en Kaldor Hicks efficient tilstand, hvor den samlede

retssikkerhed og samfundsvelfærd forøges, da styresignalet vil medføre positive effekter for majoriteten af de berørte skatteydere samt Skattestyrelsen.

Det andet løsningsforslag indebærer, at Skattestyrelsen ikke kan tage bekræftende til genmæle når skatteyder anlægger en retssag om fortolkningen af centrum for livsinteresser. Heraf kan det konkluderes, at alle anlagte retssager vil blive vurderet af domstolen og at der altid vil blive afsagt en domstolsafgørelse. I denne relation, kan det konkluderes, at skatteyder og Skattestyrelsen, i den enkelte retssag, vil lide et højere tab, da retssagens omkostninger ikke kan minimeres ved, at Skattestyrelsen tager bekræftende til genmæle når den processuelle risiko er høj samt, at skatteyder ikke kan få afsluttet sagsforløbet hurtigt. Endvidere det konkluderes, at Skattestyrelsen altid vil have incitament til at følge gældende ret ved fortolkningen af centrum for livsinteresser, da domstolen altid vil have mulighed for at vurdere Skattestyrelsens fortolkning ved anlagte retssager. Heraf kan det konkluderes, at de foreliggende sagsomkostninger, vil blive reduceret, da Skattestyrelsen vil have et forstærket incitament til at følge gældende ret og dermed mindske sandsynligheden for at tabe retssagen.

Henset til skatteyder, kan det konkluderes, at de afledte effekter indebærer, at retssikkerheden og gennemsigtigheden i Skattestyrelsens fortolkning vil forøges og at den individuelle og kollektive retssikkerhed i højere grad vil opnås. Retssikkerheden forøges da domstolen oftere bidrager til at udlede gældende ret, og da Skattestyrelsen kun vil have incitament til at følge gældende ret for at minimere deres potentielle omkostninger ved en retssag. Heraf kan det konkluderes, at skatteyder nemmere vil kunne vurdere, hvorvidt Skattestyrelsen har fortolket i overensstemmelse med gældende ret, da der jævnligt vil blive udstedt nye domstolsafgørelser, der vil udgøre et centralt bidrag til gældende ret. Det kan heraf konkluderes, at den individuelle retssikkerhed vil forøges, da skatteyder beskyttes mod Skattestyrelsens uigennemsigtige fortolkning. Ligeledes forøges den kollektive retssikkerhed, da det sikres, at alle skatteydere har samme mulighed for at få vurderet deres sag ved domstolene. Det kan således konkluderes, at der ligeledes opnås en Kaldor Hicks-efficient tilstand, da de positive effekter ved, at Skattestyrelsen ikke kan tage bekræftende til genmæle, vil overstige de kortsigtede negative effekter for skatteyder og Skattestyrelsen i den enkelte retssag. Hertil vil retssikkerheden og samfundsvelfærden samtidig øges, og de retspolitiske målsætninger vil opnås.

Samlet set kan det konkluderes, at begge løsningsforslag vil bidrage til at optimere den nuværende retstilstand, da de vil opnå en Kaldor Hicks-efficient tilstand, hvor retssikkerheden og samfundsvelfærden øges. For begge løsningsforslag gælder dog, at der, under hensynet til de retspolitiske målsætninger, bør ofres særlig opmærksomhed på de potentielle negative effekter, som løsningsforslagene vil medføre. Henset hertil, vil det første løsningsforslag om et styresignal dermed være at foretrække, da de positive effekter vurderes at sikre en højere overensstemmelse med de

retspolitiske målsætninger, og da de potentielle negative effekter kun vurderes at være til stede såfremt styresignalet ikke udformes og anvendes korrekt.

Kapitel 5. Konklusion

Afhandlingens formål har været at undersøge hvad gældende ret er, ved anvendelsen af *centrum for livsinteresser* i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt., og i hvilket omfang kriteriet, i nyere administrativ praksis, fortolkes i overensstemmelse med gældende ret. I forlængelse heraf, har formålet ligeledes været at undersøge, hvilke udfordringer P/A-forholdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder kan medføre, og hvorvidt Skattestyrelsen har incitament til at fortsætte i en retssag om fortolkningen af centrum for livsinteresser. Med afsæt heri, har det været ønskeligt at undersøge, hvorvidt den nuværende retstilstand ved anvendelsen af centrum for livsinteresser kan optimeres således, at retssikkerheden og samfundsvelfærden øges.

På baggrund den juridiske analyse, kan det konkluderes, at gældende ret ved anvendelse af centrum for livsinteresser indebærer, at en skatteyder skal anses som skattemæssigt hjemmehørende i den stat, hvortil vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Ordlyden i art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt. og pkt. 14 og 15 i kommentarerne indeholder ikke en nærmere definition af hvad der forstås ved centrum for livsinteresser, hvorfor kriteriet kan konkluderes at være overladt til et begrænset skøn. For at udlede gældende ret for centrum for livsinteresser, skal bestemmelsen og kommentarerne fortolkes i overensstemmelse med formålene om *at træffe afgørelse* i tilfælde af dobbeltdomicil, som skal være *af sådan en beskaffenhed, at der ikke efterlades tvivl* om resultatet, jf. pkt. 2 og 10 i kommentarerne. I forlængelse af formålene, kan det endvidere konkluderes, at centrum for livsinteresser har en særlig afgørende rolle i art. 4, stk. 2, på trods af, at kriteriet udgør et subsidiært kriterium til fast bolig, da fast bolig, som oftest, vil være opfyldt ved de kontraherende staters indledningsvise fastlæggelse af fuld skattepligt i art. 4, stk. 1.

Ud fra analysen af gældende ret, kan det konkluderes, at der i vurderingen af centrum for livsinteresser, skal inddrages *de faktiske forhold*, hvilket hovedsageligt omfatter objektive, observerbare forhold, der kan karakteriseres som vitale for skatteyder. Det kan konkluderes, at der for *de personlige og økonomiske forbindelser* blandt andet skal inddrages skatteydere familie og sociale forhold, vedkommendes beskæftigelse, vedkommendes politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, vedkommendes forretningssted, det sted, hvorfra vedkommende administrerer sine aktiver. Herunder kan det konkluderes, at der skal lægges særlig vægt på familien, boligen og indkomstgrundlaget fra ansættelsesforholdet, da disse forhold udgør vitale henholdsvis personlige og økonomiske forbindelser. Endvidere kan konkluderes, at de personlige og økonomiske forbindelser skal bedømmes som *et hele* for at vurdere, hvortil skatteydere personlige og økonomiske forbindelser samlet set er stærkest. Heraf kan det konkluderes, at helhedsbedømmelsen er afgørende for at kunne fastlægge centrum for livsinteresser. I forlængelse helhedsbedømmelsen, er det åbenbart, at der skal ofres særlig

opmærksomhed på skatteydere *egne handlinger*. Dette kan konkluderes at indebære handlinger af personlig eller økonomisk karakter, der er underlagt skatteydere direkte kontrol. Endeligt kan det konkluderes, at *pkt. 15-eksemplet* er en eksemplificering af den typiske dobbeltdomicilskonflikt, som bidrager til at fastlægge centrum for livsinteresser i sammenlignelige situationer. Således kan det konkluderes, at *pkt. 15-eksemplet* har til formål at sikre, at den typiske dobbeltdomicilskonflikt netop kan blive løst ved centrum for livsinteresser.

Endvidere kan det konkluderes, at nyere administrativ praksis inddrager de *de faktiske forhold* og *de personlige og økonomiske forbindelser* i overensstemmelse med gældende ret. Dog kan det konkluderes, at der i nyere administrativ praksis hverken ofres særlig opmærksom på skatteydere *egne handlinger*, foretages en *helhedsbedømmelse* af de personlige og økonomiske forbindelser eller inddrages *pkt. 15-eksemplet* i sammenlignelig situationer. I forlængelse heraf, kan det konkluderes, at nyere administrativ praksis foretager en opdelt vurderingen af henholdsvis de personlige og økonomiske forbindelser, frem for at bedømme omstændighederne som et hele. Herunder kan det konkluderes, at nyere administrativ praksis vurderer den stærkeste økonomiske forbindelse at være skatteydere primære indtægtsgrundlag, som oftest er lønindkomst fra et ansættelsesforhold. Dette kan konkluderes at blive særligt kritisabelt, da det modsætningsvist medfører, at skatteydere resterende økonomiske forbindelser i hjemlandet ofte bliver trumfet af ansættelsesforholdet, og dermed ikke bliver tillagt betydelig vægt i den samlede vurdering. Således kan der af nyere administrativ praksis udledes en formodning for, at en skatteyder ikke kan bevare sit centrum for livsinteresser i hjemlandet, såfremt vedkommende tager ansættelse i Danmark og såfremt lønindkomsten fra ansættelsesforholdet udgør det primære indtægtsgrundlag. Denne fortolkning må konkluderes, i overvejende grad, at afvige fra helhedsbedømmelsen efter gældende ret. Tilmed kan det konkluderes, at nyere administrativ praksis ikke kan afgøre centrum for livsinteresser i *pkt. 15-eksemplets* "typiske situation". Med afsæt heri, konkluderes nyere administrativ praksis at afvige fra at anvende *pkt. 15-eksemplet*, hvilket konkluderes at være kritisk, da *pkt. 15-eksemplet* repræsenterer den typiske dobbeltdomicilskonflikt, og da *pkt. 15-eksemplet* er inddraget som løsningsgrundlag i domspraksis og tidligere administrativ praksis. Samlet set kan det således konkluderes, at der i nyere administrativ praksis, fra 2018 til 2021, bliver anlagt en noget mere indskrænkende fortolkning af centrum for livsinteresser, hvorfor nyere administrativ praksis dermed vurderes at være på afveje fra gældende ret.

På baggrund af den økonomiske analyse, kan det konkluderes, at der i P/A-forholdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder foreligger informationsasymmetri, da skatteyder ikke kan overvåge hvilken fortolkning af centrum for livsinteresser, som Skattestyrelsen vælger at anlægge. Heraf er der grundlag for, at der kan opstå moral hazard og hidden actions, da Skattestyrelsen potentielt kan handle opportunistisk og derved udnytte informationsfordelen ved at anlægge en anden fortolkning end

gældende ret. Dog kan det konkluderes, at eftersom Skattestyrelsens er en offentlig myndighed, der varetager en samfundsrolle, har Skattestyrelsen udelukkende til formål at samfundsnyttmaksimere ved at udlede gældende ret. Som følge af P/A-teorien, vil Skattestyrelsen således aldrig have incitament til at afvige fra gældende ret, da en fortolkning i overensstemmelse med gældende ret, netop er samfundsmaksimerende for Skattestyrelsen.

På baggrund af den spilteoretiske analyse, kan det konkluderes, at grim trigger strategien etablerer muligheden for en ligevægtstilstand, hvor samarbejdet mellem Skattestyrelsen og skatteyder således opretholdes. Under denne antagelse, kan det konkluderes, at incitamentet til at fortsætte i retssagen eller at afvige herfra, afhænger af diskonteringsfaktoren. Heraf kan det konkluderes, at den høje frekvens, den lave sandsynlighed for markedets ophør og den stigende efterspørgsel, samlet set, påvirker diskonteringsfaktoren positivt. Heraf kan det konkluderes, at Skattestyrelsen, som udgangspunkt, har incitament til at fortsætte i retssagen, da det kan konkluderes at diskonteringsfaktoren er så høj, at den overstiger tærskelværdien for diskonteringsfaktoren.

Yderligere kan det konkluderes, at en inddragelse af omkostningerne vil medføre, at Skattestyrelsens opnår et højt pay-off såfremt Skattestyrelsen fortsætter i retssagen og vinder, mens der opnås et lavt pay-off, såfremt de taber sagen. Såfremt Skattestyrelsen tager bekræftende til genmæle, kan det endvidere konkluderes, at de omkostninger, som Skattestyrelsen var blevet pålagt ved at tabe retssagen, begrænses i størst muligt omfang, hvorfor der opnås et mellemhøjt pay-off. Med afsæt heri, kan det derudover konkluderes, at såfremt Skattestyrelsen skal have incitament til at fortsætte i retssagen, skal dette incitament ses i relation til den processuelle risiko for at vinde eller tabe retssagen. Hvis Skattestyrelsen fortsætter i retssagen, under forventning om at vinde, skal diskonteringsfaktoren være højere eller lig med -1 , hvilket altid vil være opfyldt. Såfremt Skattestyrelsen fortsætter i retssagen, under forventning om at tabe, skal diskonteringsfaktoren være højere eller lig med 1 , hvilket modsætningsvis aldrig vil være opfyldt. Som følge heraf, vil der givetvis ikke opstå domsafgørelser, hvor Skattestyrelsens fortolkning af centrum for livsinteresser underkendes, da Skattestyrelsen vil kunne påregne risikoen for at tabe retssagen, mens retssagen verserer. Således vil der altid tages bekræftende til genmæle, hvis Skattestyrelsen vurderer den processuelle risiko for værende høj. Modsætningsvis vil Skattestyrelsen kun have incitament til at fortsætte samarbejdet i retssagen, hvis den processuelle risiko herved vurderes at være lav. Skattestyrelsens omkostninger ved at tabe retssagen, vil dermed påvirke Skattestyrelsens incitament til at fortsætte i retssagen.

På baggrund af ovenstående, kan det konkluderes, at den nuværende retstilstand ved fortolkningen af centrum for livsinteresser, kun i begrænset omfang, opfylder de retspolitiske målsætninger om

skatteneutralitet, universalitet og retssikkerhed. Dette skyldes særligt, at skatteydere forventning om materiel korrekthed, formel retssikkerhed og forudberegnelighed, ikke opfyldes.

Den nuværende retstilstand kan dog optimeres ved, at Skattestyrelsen udsteder et styresignal, der præciserer fortolkningen af centrum for livsinteresser i de typiske situationer udledt fra praksis. Det kan konkluderes, at Styresignalet vil medføre, at skatteydere, hvis omstændigheder omfattes af styresignalet situationer, i højere grad får øget retssikkerheden, da Skattestyrelsen nemmere kan følge gældende ret og at skatteyderne bedre kan forudsige sin retsstilling. Heraf vil den positive retssikkerhed forøges, hvorfor samfundsvelfærden påvirkes positivt. For Skattestyrelsen vil dette endvidere medføre, at styresignalet sætter de overordnede rammer for hvilke elementer Skattestyrelsen skal inddrage i vurderingen. Således kan det konkluderes, at Skattestyrelsens samlede administrationsomkostninger vil reduceres, da Skattestyrelsen i de typiske situationer, kan benytte sig af styresignalet i vurderingen af centrum for livsinteresser. Styresignalet vil dermed medføre en Kaldor Hicks-efficient tilstand, da retssikkerheden og samfundsvelfærden samlet set øges under hensyntagen til de retspolitiske målsætninger.

Endvidere kan det konkluderes, at såfremt Skattestyrelsen ikke har mulighed for at tage bekræftende til genmæle i en retssag om fortolkningen af centrum for livsinteresser, vil alle retssager blive vurderet af domstolen og der vil dermed oftere blive afsagt domstolsafgørelser. Således vil Skattestyrelsen få et forstærket incitament til at følge gældende ret, da alle anlagte retssager altid vil blive vurderet af domstolen. Henset til skatteyder, vil de afledte effekter indebære, at gennemsigtigheden i Skattestyrelsens fortolkning forøges og at den individuelle og kollektive retssikkerhed opfyldes. Således vil dette løsningsforslag ligeledes medføre en Kaldor Hicks-efficient tilstand, da retssikkerheden og samfundsvelfærden samlet set øges under hensyntagen til de retspolitiske målsætninger. Med afsæt heri, kan det konkluderes, at styresignalet dog vil være at foretrække, da de positive effekter vurderes at sikre en højere opfyldelse af de retspolitiske målsætninger. Derudover vurderes styresignalet potentielle negative effekter kun at være til stede, såfremt løsningsforslaget ikke udformes og implementeres med fokus på den nødvendige fleksibilitet, som anvendelsen af centrum for livsinteresser forudsætter.

Litteraturliste

1. Regulering

Den Juridiske Vejledning 2021-1, SKAT, Version 3.6 – 29.01.21. ISBN: 978-87-417-0939-0 (Den Juridiske Vejledning)

Kommentarerne til OECD's modeloverenskomst (2017) - Kommentar til artikel 4 om skattemæssigt hjemsted, OECD's kommentar til artikel 4, 2020, Karnov Group Danmark A/S (KKOMMENTAR-K2017SKAT.A4)

OECD Model Tax Convention (2017) - OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 21 November, 2017, 10th edition.

OECD's modeloverenskomst (2017) - Modeloverenskomst til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, 2020, Karnov Group Danmark A/S

Wienerkonventionen - Konventionen af 23. maj 1969 om traktatretten (BKI nr. 34 af 29/04/1980)

2. Retspraksis

Højesteret

SKM2007.501.HR - Højesterets dom af 27. juni 2007, j.nr. 271/2004

SKM2005.79.HR - Højesterets dom af 3. februar 2005, j.nr. 314/2003

SKM2001.483.HR - Højesterets dom af 29. maj 2001, j.nr. I 156-1996

Landsretterne

SKM2015.576.ØLR - Østre Landsrets dom af 26. august 2015, j.nr. B-4438-12

SKM2008.432.ØLR - Østre Landsrets dom af 28. april 2008, j.nr. B-1444-06

Landsskatteretten

SKM2010.586.LSR - Landsskatterettens kendelse af 14. april 2010, j.nr. 09-01383

SKM2019.603.LSR - Landsskatterettens kendelse af 12. sep. 2019, j.nr. 18-0002033

Skatterådets bindende svar

SKM2021.67.SR - Skatterådets bindende svar af 4. februar 2021, j.nr. 20-1124092

SKM2020.247.SR - Skatterådets bindende svar af 26. maj 2020, j.nr. 20-0013309

SKM2019.454.SR - Skatterådets bindende svar af 27. august 2019, j.nr. 19-0209789

SKM2019.420.SR - Skatterådets bindende svar af 25. juni 2019, j.nr. 19-0269946

SKM2018.564.SR - Skatterådets bindende svar af 23. oktober 2018, j.nr. 18-0838956

SKM2016.557.SR - Skatterådets bindende svar af 15. november 2016, j.nr. 16-1409437

SKM2016.382.SR - Skatterådets bindende svar af 30. august 2016, j.nr. 16-0592979

3. Litteratur

Aubert, Vilhelm i Anders Bratholm et al., 1986: *Rett, Rettferdighet - Festskrift til Torstein Eckhoffs 70 årsdag* (Aubert, 1986)

Baker, Philip et al., 2010. *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law, Volume 6* (Baker, 2010)

Cabral, Luís M. B. 2000. *Introduction to Industrial Organisation*. The Mit Press, 1st edition (Cabral, 2000)

Cabral, Luís M. B. 2017. *Introduction to Industrial Organisation*. The Mit Press, 1st edition (Cabral, 2017)

Dutta, Prajit K. 1999. *Strategies and Games - theory and practice*. The Mit Press, 1st edition (Dutta, 1999)

Dyppel, K. J. 2012: *Beskatning af derivater - en analyse af dansk skatteret*. Copenhagen Business School, Ph.d. Serie Nr.13.2012 (Dyppel, 2012)

Eide, Erling & Stavag, Endre, 2018: *Rettsøkonomi*. Cappelen Damm Akademisk, 2. udgave (Eide, 2018)

Eyven, Bo von & Eyben, Von, E.W., 1999: *Juridisk Ordbog* (Eyven, 1999)

Graff, Jacob Nielsen, 2003: *Legalitetskravet ved beskatning - De forfatnings- og forvaltningsretlige rammer* (Graff, 2003)

Gribnau, Hans & Pauwels, Melvin: *Retroactivity and Tax Legislation*, 2010, EATLP International Tax Series, vol. 9 (Gribnau, 2010)

Hendrikse, George. 2003: *Economics and Management of Organizations: Co-ordination, Motivation and Strategy*. McGraw-Hill Education, 1st edition (Hendrikse, 2003)

Henrichsen, Carsten i Peter Blume & Hanne Petersen, 1993. *Retlig polycentri. Festskrift*. Akademisk Forlag, 1. udgave (Henrichsen, 1993)

Ivaldi, Marc, Jullien, Bruno, Rey, Patrick, Seabright, Paul & Tirole, Jean. 2003. *The Economies of Tacit Collusion*. IDEI, 1st edition (Ivaldi, 2003)

Knudsen, Christian, 1994: *Økonomisk metodologi - Bind 1*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2. udgave (Knudsen, 1994)

Knudsen, Christian, 1997: *Økonomisk metodologi - Bind 2*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2. udgave (Knudsen, 1997)

Lippert-Rasmussen, Martin & Mols, Niels Peter, 1993: *Transaktionsomkostningsteori*. Institute of Management University of Aarhus, Notat 1993-1 (Lippert-Rasmussen, 1993)

Michelsen, Aage. Askholt, Steen. Bolander, Jane. Madsen, Liselotte. Laursen, Anders Nørgaard. Jeppesen, Inge Langhave, 2017: *Lærebog om indkomstskat*, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 17. udgave (Michelsen, 2017)

Nielsen, Lars Nordkov, 1991: *Retssikkerheden under sparekniv og afbureaukratisering*. Juristen årgang 73, nr. 9/10 (Nielsen, 1991)

Rasmussen, Anders Fogh i Susanne Pedersen et al., 2004: *Festskrift til Ole Bjørn* (Rasmussen, 2004)

Schmidt, Peter Koerver. Tell, Michael. Weber, Katja Dyppel, 2020. *International Skatteret*. Hans Reitzels Forlag, No. 5, 2. udgave (Schmidt, 2020)

Smith, Adam, 2012. *Wealth of Nations*, Worldswoth Edition (Smith, 2012)

Tikka, Kari i Christer Silfverberg, 1982: *Rattssakerheten i beskattningen*. Nordisk Skattevidenskabeligt Forskningsråd (Tikka, 1982)

Tvarnø, Christina D. & Denta, Sarah Maria, 2015. *Få styr på metoden - Introduktion til juridisk og samfundsvidenskabelig projektmetode*. Ex Tuto Publishing, 1. udgave (Tvarnø & Denta, 2015)

Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth, 2017. *Retskilder og retsteorier*, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 5. reviderede udgave (Tvarnø & Nielsen, 2017)

Vogel, Klaus et al., 1991. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 2nd edition (Vogel, 1991)

Vogel, Klaus et al., 1997. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3rd edition (Vogel, 1997)

Vogel, Klaus et al., 2015. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th edition (Vogel, 2015)

4. Tidsskrifter og videnskabelige artikler

Bagge, Torben (Partner, advokat i Advokatfirmaet Tommy V. Christensen), 2015: *Bevis for administrativ praksis i skattesager og bevis for at en disposition er forretningsmæssig begrundet*. Karnov Group, Revision & Regnskabsvæsen nr. 7 (Bagge, 2015)

Bundgaard, Jakob, Jensen, Dennis R., Winther-Sørensen, Niels: 2015. *Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten*. Festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Dansk Skattevidenskabelig Forening. Ex Tuto Publishing, 1. udgave (Bundgaard, 2015)

Dahl, Børge: 2014. *Dommere holder sig til loven - en kommentar til advokat Lida Hulgaards undersøgelse af dommeres vota i skattesager*. TfS 2014, 185 (Dahl, 2014)

Hobbs, Jill E., 1996: *A transaction cost approach to supply chain management*. MBC University Press, Volume 1, Number 2 (Hobbs, 1996)

Kemp, Thomas, 2006: *Of Transactions and Transaction Costs: Uncertainty, Policy, and the Process of law in the Thought of Commons and Williamson*. Journal of Economic Issues, 40:1 (Kemp, 2006)

5. Rapporter og oversigter

Dansk Arbejdsgiverforening, juli 2020. *Udenlandsk arbejdskraft på det danske arbejdsmarked 2020*, Dansk Arbejdsgiverforening (Dansk Arbejdsgiverforenings rapport om udenlandsk arbejdskraft på det danske arbejdsmarked, 2020)

OECD, 2019: *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, Paris, 2019 (OECD Report on Prevention of Treaty Abuse, 2019)

Skattestyrelsens hjemmeside, om skattestyrelsens strategier , besøgt d. 7. april. Fremgår af: <https://www.sktst.dk/om-os/vores-opgaver/strategi/> samt om bindende svar, besøgt d. 7. april. Fremgår af: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2242235> (Skattestyrelsens hjemmeside)

Vejledning til minretssag.dk, opdateret d. 4. marts 2019, Domstolsstyrelsen - Danmarks Domstole, 2019 (Domstolsstyrelsens vejledning til *minretssag.dk*)

5. Bilagsoversigt

Bilag 1. *OECD Art. 4. Skattemæssigt hjemsted*

Bilag 2. *OECD's kommentarer til art. 4*

Bilag 3. *OECD's introduction to the Model Tax Convention*

Bilag 4. *Den Juridiske Vejledning afsnit C.F.8.2.2.4.1.2*