

Kandidatafhandling:  
**International beskatning af fysiske personer**



Udarbejdet af:  
Allan Galsgaard  
Dan Hinnerup

Vejleder:  
Anja S. Dalgas

## 1. Indholdsfortegnelse

<b>1. Indholdsfortegnelse</b>	<b>2</b>
<b>2. Forord</b>	<b>5</b>
<b>3. Summary</b>	<b>6</b>
<b>4. Indledning</b>	<b>9</b>
<b>4.1 Indledning</b>	<b>9</b>
<b>4.2 Problemformulering</b>	<b>11</b>
<b>4.3 Afgrænsning</b>	<b>11</b>
<b>4.4 Model- og metodevalg</b>	<b>14</b>
4.4.1 Retskilder og data	14
4.4.2 Definitioner	14
<b>4.5 Disponering</b>	<b>15</b>
4.5.1 Den beskrivende del	15
4.5.2 Den analyserende del	15
<b>5. Interne danske regler</b>	<b>17</b>
<b>5.1 Historie</b>	<b>17</b>
<b>5.2 Dobbelt domicilklausul og dansk skatteret</b>	<b>17</b>
<b>5.3 Indtræden af ubegrænset skattepligt til Danmark</b>	<b>18</b>
<b>5.4 Indtræden af begrænset skattepligt</b>	<b>19</b>
5.4.1 Fast driftssted	20
5.4.2 Indkomst fra fast ejendom	21
5.4.3 Udbytte	22
5.4.4 Renter	23
5.4.5 Kapitalgevinster mv.	23
5.4.6 Arbejdsindkomst	24
5.4.7 Bestyrelshonorar	26
5.4.8 Konsulenthonorar	27
5.4.9 Arbejdsudleje	28
<b>5.5 Lempelse i henhold til dansk ret</b>	<b>29</b>
5.5.1 Ligningslovens § 33	30
5.5.2 Ligningslovens § 33 A	30
<b>6. Modeloverenskomsten</b>	<b>33</b>
<b>6.1 Historie</b>	<b>33</b>
<b>6.2 De omfattede skatter</b>	<b>33</b>
<b>6.3 De omfattede personer</b>	<b>34</b>
<b>6.4 Hjemmehørende</b>	<b>34</b>
6.4.1 Virkningen af en dobbelt domicilklausul	35
6.4.2 Dobbelt domicilklausulen	35
<b>6.5 Lempelse for dobbeltbeskatning</b>	<b>38</b>
6.5.1 Fordelingsbestemmelsernes funktion	38
6.5.2 Indkomstkvalifikation	38
6.5.3 Placering af indkomstkilden	39

6.5.4 Overenskomstlempelse i domicillandet	39
<b>6.6 Fordelingsbestemmelsernes indhold</b>	<b>40</b>
6.6.1 Artikel 5 - Fast driftssted	40
6.6.2 Artikel 6 - Indkomst fra fast ejendom	42
6.6.3 Artikel 10- Udbytte	42
6.6.4 Artikel 11 - Renter	44
6.6.5 Artikel 13 - Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande	45
6.6.6 Artikel 15 - Lønindkomst privat ansatte	45
6.6.7 Artikel 16 - Bestyrelseshonorar	48
6.6.8 Artikel 17 - Kunstnere og sportsfolk	49
6.6.9 Artikel 19 - Lønindkomst for offentlige ansatte	49
6.6.10 Artikel 20 - Studerende og lærlinge	50
6.6.11 Artikel 21 - Andre indkomster	50
6.6.12 Artikel 22 - Formue	51
<b>6.7 Lempelse i henhold til modeloverenskomsten</b>	<b>51</b>
6.7.1 Artikel 23 A - Eksempion med progressionsforbehold	51
6.7.2 Artikel 23 B - Almindelig credit	54
6.7.3 Matching credit	55
6.7.4 Valg af lempelsesmetode	57
<b>7. Analyse del I - Kan der konstateres forskelle mellem reglerne efter intern dansk skatteret og de enkelte artikler i OECD's modeloverenskomst ved en sammenligning af de to regelsæt?</b>	<b>59</b>
<b>7.1 Dobbeldomicil</b>	<b>59</b>
<b>7.2 Fast driftssted</b>	<b>59</b>
<b>7.3 Indkomst fra fast ejendom</b>	<b>60</b>
<b>7.4 Renter</b>	<b>61</b>
<b>7.5 Udbytte</b>	<b>61</b>
<b>7.6 Formue</b>	<b>62</b>
<b>7.7 Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande/kapitalgevinster</b>	<b>63</b>
7.7.1 Aktier	63
7.7.2 Kursgevinster fordringer/gæld	68
7.7.3 Diskussion af de danske regler for fraflytterbeskatning	69
7.7.4 Gevinst ved salg af ejendom	70
7.7.5 Fortjenester vedrørende fast driftssted	70
7.7.6 Fortjeneste ved afståelse af aktier i ejendomsselskaber	70
<b>7.8 Lønindkomst privat ansatte/arbejdsindkomst</b>	<b>71</b>
7.8.1 Arbejdet skal være udført i et tjenesteforhold	72
7.8.2 Arbejdet skal være udført her i landet	73
7.8.3 Arbejdsgiveren skal have hjemting i landet	73
7.8.4 Krav til ophold i kildelandet i henhold til artikel 15	73
7.8.5 Konsulenthonorar	74
7.8.6 Arbejdsudleje	75
7.8.7 Professorreglen	75
<b>7.9 Bestyrelseshonorar</b>	<b>75</b>
<b>7.10 Kunstnere og sportsfolk</b>	<b>76</b>
<b>7.11 Offentlige ansatte</b>	<b>76</b>
<b>7.12 Studerende og lærlinge</b>	<b>77</b>
<b>7.13 Lempelsesmetoder i henhold til modeloverenskomsten og intern dansk skatteret</b>	<b>78</b>

<b>7.14 Delkonklusion</b>	<b>81</b>
<b>8. Analyse del II - Hvilken betydning har de to regelsæt for danske fysiske personer, der flytter fra Danmark for enten, at tage varigt ophold eller arbejde i udlandet?</b>	<b>84</b>
<b>8.1 Hvilke lande flytter danskerne til?</b>	<b>84</b>
<b>8.2 Sverige</b>	<b>86</b>
8.2.1 Sveriges indkomstskattesystem	86
8.2.2 Overenskomst mellem Danmark og Sverige	88
8.2.3 Grænsegængeraftalen mellem Danmark og Sverige	95
8.2.4 Delkonklusion	98
<b>8.3 Storbritannien (UK)</b>	<b>101</b>
8.3.1 Storbritanniens indkomstskattesystem	101
8.3.2 Overenskomst mellem Danmark og UK	115
8.3.3 Eksempler på sammenhængen mellem indkomstskattesystem DK/UK, overenskomsten mellem UK/DK og remittance basis ordningen i UK	118
8.3.4 Delkonklusion	121
<b>9. Analyse del III - Hvilken betydning har reglerne for udenlandske fysiske personer, der flytter til Danmark enten for at arbejde eller tage varigt ophold?</b>	<b>123</b>
<b>9.1 Begrænset skattepligt</b>	<b>123</b>
<b>9.2 Grænsegængerregler</b>	<b>123</b>
<b>9.3 Ubegrænset skattepligt</b>	<b>125</b>
<b>9.4 Indgangsværdier</b>	<b>127</b>
<b>9.5 Delkonklusion</b>	<b>129</b>
<b>10. Konklusion</b>	<b>130</b>
<b>11. Perspektivering</b>	<b>134</b>
<b>12. Litteraturliste</b>	<b>136</b>
<b>13. Anvendte forkortelser</b>	<b>138</b>
<b>14. Bilag</b>	<b>139</b>
<b>14.1 Bilag I – Lempelse efter LL § 33 A?</b>	<b>139</b>
<b>14.3 – Bilag II – Hvornår resident, ordinarily resident, domiciled?</b>	<b>140</b>
<b>14.2 Bilag III – Hvornår skal der betales RBC i UK?</b>	<b>141</b>

## 2. Forord

Denne hovedopgave er udarbejdet i forbindelse med afslutningen på cand.merc.aud-studiet, på Aalborg Universitet.

Formålet med specialet er, at skrive en større selvstændig afhandling af relevans for en statsautoriseret revisors virke. Specialet skal dokumentere den studerendes færdigheder, i at anvende videnskabelige teorier og metoder under arbejdet med et afgrænset fagligt emne.

Til dette formål har vi valgt at skrive om international beskatning af fysiske personer.

Årsagen til dette er, at der indenfor området international beskatning af fysiske personer er foretaget en del ændringer af love og regler i den seneste tid. Eksempler på dette kunne være Danmarks regler for fraflytterbeskatning af aktier, ophævelse af overenskomster mv.

Endvidere er der til stadighed flere personer, der flytter til udlandet for at arbejde. Reglerne indenfor international beskatning kan være indviklede, hvorfor revisor rådgivningsmæssigt bliver udfordret.

Ved hovedopgavens tilblivelse har vi fået vejledning af Anja S. Dalgas. Vi vil takke hende for de tilsendte materialer samt konstruktiv kritik.

Fordeling af hvem der har skrevet de enkelte afsnit er således:

Allan Galsgaard:

Afsnit fem: 5.1-5.3	5.4.1	5.4.2	5.4.4	5.5
Afsnit seks: 6.1-6.5	6.6.1	6.6.2	6.6.4	6.7.1
Afsnit syv: 7.1-7.6				
Afsnit otte: 8.1-8.2				
Afsnit ni: 9.1-9.5				

Dan Hinnerup:

Afsnit fem: 5.4.3	5.4.5-5.4.9	
Afsnit seks: 6.6.3	6.6.5-6.6.12	6.7.2-6.7.4
Afsnit syv: 7.7-7.13		
Afsnit otte: 8.3		

Fælles:

Afsnit 2-4  
Afsnit 7.14  
Afsnit 10-14

Thisted, den 29. september 2008.

---

Allan Galsgaard

---

Dan Hinnerup

### 3. Summary

This report is based within the framework of the Master of Science in Business Economics and Auditing at Aalborg University.

The report's main area of focus is to analyse the taxation of physical individuals. The reason why we have decided to focus on this area is that within the last couple of decades a growingly globalization of companies around Europe and the rest of the world has occurred. This has led to that Danish companies because of this globalization effect have to operate internationally due to the consistently increasing competition worldwide.

The growing globalization has resulted in a massive integration of people who wish to work or gain permanent stay in Denmark. This integration poses different issues in connection with the income that they earn during their stay in Denmark. In the situation of a lower income tax within their native country, a large percentage of the employees that work in Denmark would have an understandable interest in paying tax within the country of their origin.

On the other side, a growing number of Danish people are moving abroad for a permanent stay. Reasons such as personal ambitions, the desire to experience another culture and make professional advantages in a larger company abroad can explain the growing number of Danes moving abroad. In many cases a lower income tax also has a big part of the decision to move abroad.

Statistics, however, show that the Danes often return after a couple of years.

These moves between countries have resulted in that the international fiscal law has increasingly become more applicable within the Danish fiscal law.

A dual taxation of the income will create a significant barrier for companies and their employees - and hereby internationalization. This will eliminate the possibility for people to work across borders. To solve this problem, several countries have made internal regulations. However, a solution with entire internal regulations within each country is not preferable. This is the reason why OECD countries have worked out a mutual agreement (Model Tax Convention) which can be used to solve situations where dual taxation could occur.

Denmark often uses the OECD Model Tax Convention to outline an agreement with another country.

If the Danish tax regulation does not comply with the OECD Model Tax Convention, situations where dual taxation or no taxation can occur.

On the other hand, the agreements between the different countries or the other countries tax regulations can differ from each other and hereby lead to situations where dual taxation or no taxation might occur.

In order to analyse these problems, this report is divided into three parts which are respectively focusing on;

- Analysis one: Is it possible, by comparing the two, to detect differences between the regulations in the Danish fiscal law and the OECD Model Tax Convention?
- Analysis two: What significance does the two sets of regulations have for Danes moving from Denmark either to work abroad or to stay permanently abroad?
- Analysis three: What about foreigners who wish to work or stay permanently in Denmark. What significance will the Danish tax regulations have in these situations?

In the analysis part one the Danish regulations are compared with the different articles within the OECD Model Tax Convention. Comparing the two has shown that the regulations for limited and unlimited taxation liability in some cases both expand and limit Denmark's fiscal regulations. Some of the most significant expansions of the Danish fiscal law are the regulations in terms for the taxation on profits made on stocks, bonds, assets and contracts if the individual wishes to move from Denmark. Denmark imposes tax on these profits when the individual moves from Denmark although the profit has not been effectuated. According to the OECD Model Tax Convention it is the country in question that has the right of taxation. On the other side, Denmark is limiting the right of taxation in the Danish law section LL§ 33 A where it is declared that it is possible to exempt accordingly to the exemption method although there has been used the credit method in an agreement. A part from the beforehand mentioned significant extensions and limitations, there is also mentioned some few examples in the report where the taxation right is extended and limited. The conclusion is, however, by comparing the two regulations that the Danish fiscal law is, exempt from the examples described more thoroughly in the report, corresponding with the different regulations in the OECD Model Tax Convention.

Part two in the analysis is focusing on the tax regulations in Sweden and the UK because a majority of Danes immigrate to these two countries in particular. The Swedish income tax system resembles the Danish income tax system. Sweden has a tax which is referred as the SINK tax that tax 25 % of the total income amount. The SINK tax is limited tax liability in Sweden. The agreement between the Danish and the Swedish states is a multilateral agreement because it is a fixed agreement between several of the Nordic countries. Denmark and Sweden have entered a special taxation agreement that adds to the Nordic agreement in several areas. The Swedish/Danish agreement ensures that deduction possibilities for limited tax are the same as in terms of the possibilities for unlimited tax. By comparing the OECD Model Tax Convention and the Nordic agreement there were several discrepancies. One example was that there can be deducted from the tax liability in the working country on investment in pension funds in the country where in the individual is residing. The agreement between Denmark and the UK has only few discrepancies in comparison to the OECD Model Tax Convention. The UK income tax system is similar to the Danish income tax system. An individual that is residing in the UK will be liable to pay tax in the UK of the total income amount regardless if this income has been earned within the UK or abroad. The UK is referring to this as "arising basis of taxation". In the UK an individual tax liability is determined by vari-

ous situations; if the individual can be determined to be UK resident, ordinarily resident, domiciled or neither resident nor domiciled. In the case that a Dane is determined to be resident and/or ordinarily resident in the UK, there are possibilities to avoid income taxation in the UK. This can partly be avoided by applying the remittance basis. Income gained by selling stocks, profits and interests are part of the income where taxation can be reduced. To avoid this particular problem, Denmark and the UK have agreed to use a subsidiary taxation right which is the main difference between the Danish/British agreement and the OECD Model Tax Convention. This enables Denmark to impose tax on income in the event that the UK does not impose tax on the income because it has not been remitted to the UK. This subsidiary taxation right has, however, in many cases no effect because Denmark has no legal basis in the Danish law to impose such taxation. The use of the remittance basis can hereby prove to be an advantage to many well-off individuals.

In the final part of the report's analysis section, focus is on the limited and unlimited tax liability regulations which individuals working in or seeking permanent stay in Denmark should be aware of. Moreover, the rules in the Danish law section KSL §§ 5 A – 5 D are more detailed described which are applying for the limited tax liable or double domiciled individuals and which can be used in order to increase the deduction possibilities compared to the ordinary limited tax liable possibilities. However, it is imperative that specific regulations must be followed in order to make use of the deduction possibilities. The report has also shown many examples of cases that indicate that it is essential to be aware of the fact that the domicile criteria is important in court rulings when it comes to determine whether or not the individual falls within the Danish unlimited tax liability. Moreover, the individual should be able to present evidence that he or she has a consistent source of income. Individuals with stocks should be aware of the fact that they will get a new entry value on the stocks, which are in their possession, when moving to Denmark.



## 4. Indledning

### 4.1 Indledning

I de sidste årtier har der været en stadig større globalisering af virksomheder rundt omkring i Europa og resten af verden. Dette har medført, at danske virksomheder opererer internationalt idet virksomhederne, som følge af globaliseringen, bliver stillet overfor en stadig større konkurrence. Globaliseringen kan endvidere ses i lyset af de regler, der gør sig gældende i EU med den frie konkurrence. Reglerne i EU-retten har umiddelbart været med til at forbedre handlen og bevægelsesfriheden mellem medlemslandene.

Optagelsen af de nye medlemslande i EU: Polen, Baltikum og andre østlande har gjort, at flere lønmodtagere tager til f.eks. Danmark for at arbejde. Grunden til at flere tager til f.eks. Danmark skyldes højere lønninger, generelt bedre arbejdsvilkår mv. Samtidig har der i Danmark i de senere år været mangel på arbejdskraft, specielt indenfor byggebranchen og sundhedsvæsenet, hvorfor tilgangen af østeuropæer og andre udlændige har været godt for landet.

Tilgangen giver anledning til problemstillinger omkring beskatning af den indkomst, de optjener her i landet. Lønmodtagerne vil umiddelbart være interesseret i, at betale skat af indkomsten på baggrund af skatteprocenten i hjemlandet, såfremt denne er lavere end i Danmark.

Omvendt tager stadig flere danskere til udlandet for at tage varigt ophold. Grunden til udflytningen kan være flere, såsom egne ambitioner, prøve kræfter med en anden kultur, blive ansat i en større virksomhed m.fl. En reduktion af skatten på indkomsten vil i mange tilfælde også være et motiv. Valget af tidspunktet for fraflytning til udlandet kan dog være noget, de skal være opmærksom på. Dette på grund af, at der kan være en betydelig skat ved ophør af skattepligt til Danmark.

I stedet for at tage varigt ophold i udlandet, er der ligeledes lønmodtagere, der arbejder i udlandet i en kortere periode. Årsagen til dette kan være flere, såsom at hjælpe med opstart af en udenlandsk afdeling, hjælp til en eksisterende afdeling, udførelse af en entrepris m.fl. Lønmodtagerne kan udover oplevelsen, en højere løn ved udstationering også blive motiveret til at tage til udlandet på grund af en lavere skattebetaling.

Efter at have arbejdet i en årrække i udlandet, vender danskerne ofte hjem for at tage varigt ophold i Danmark. Tilbageflytningen får umiddelbart en række skattemæssige konsekvenser, hvilket de ofte skal være opmærksomme på.

Ovennævnte flytning mellem landegrænser har medført, at den internationale skatteret er blevet mere aktuel i den danske skatteret. I den seneste tid har der været talt meget om danske pensionister, der tager til f.eks. Spanien og Frankrig for at nyde deres otium. Skatteministeriet har i den henseende fundet ud af, at staten mistede et større skatteprovenu. Da Frankrig og Spanien i de daværende aftaler, var tildelt beskatningsretten til pensionerne. På baggrund heraf fik skatteministeren fuldmagt til, at ophæve dobbeltbeskatningsaftalerne med de nævnte lande. Landene blev ikke enige om nye dobbeltbe-

skatningsaftaler. Derfor blev aftalerne opsagt den 10. juni 2008 med virkning fra 1. januar 2009<sup>1</sup>.

Udover danskere der tager til udlandet for at arbejde eller nyde deres otium, er der også en del fysiske personer boende her i Danmark, som er berørt af international beskatning. Dette skyldes f.eks., at det er blevet populært at købe en fritidsbolig i udlandet. Her har Frankrig og Spanien været populær i mange år, men i de sidste par år er lande som Tyrkiet, Tyskland, Thailand, Sverige og Bulgarien mfl. også kommet til. Endvidere har en del fysiske personer boende i Danmark aktier i udenlandske selskaber, hvorfra de modtager udbytte. Begge forhold er ofte omfattet af begrænset skattepligt til udlandet, hvilket i mange tilfælde medfører, at der skal betales skat i de pågældende lande og der lempes herefter ved den danske skatteberegning.

En følge af at de fysiske personer bevæger sig i mellem landene er, at de enkelte landes regler skal følge med udviklingen. Dette for at der ikke opstår hindringer for dets egne eller andre statsborgere, så det enkelte land kommer i konflikt med f.eks. EU-reglerne om forbud mod diskrimination.

En anden problemstilling, der som en følge af den øgede internationalisering kan opstå problemer med, er at finde frem til hvem, der har retten til at opkræve skat af en given indkomst. I tilfælde af at to lande, samtidig forbeholder sig retten til at beskatte en given indkomst, vil der umiddelbart ikke være meget tilbage af indkomsten.

En dobbeltbeskatning af indkomsten vil umiddelbart skabe en barriere for de enkelte virksomheder og dets ansatte og dermed internationaliseringen. Det vil på den måde ikke være muligt, at få fysiske personer til, at arbejde på tværs af landegrænser. For at imødekomme dette problem, har de fleste lande indført nogle interne regler. Men en løsning med udelukkende interne regler i mange forskellige lande, vil dog ikke umiddelbart løse problemet<sup>2</sup>. Af den grund er der blandt andet i OECD udarbejdet en modeloverenskomst, der kan bruges til løsning af situationer, hvor der ville have opstået en dobbeltbeskatning.

Modeloverenskomsten fra OECD er ikke umiddelbart fuldkommen, da det for det første ikke er alle lande, der har tiltrådt aftalen. For det andet vil overenskomsten i nogle tilfælde konflikte med intern skatteret i de enkelte lande. Af den grund kan det umiddelbart være svært for den enkelte fysiske person, at finde rundt i reglerne i intern skatteret i det enkelte land, samt reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

---

<sup>1</sup> Det er i forbindelse med opsigelserne indsat overgangsregler på enkelte områder indenfor pension og ejendoms-værdiskat.

<sup>2</sup> Kilde: Festskrift til Aage Michelsen, Departementschef Peter Loft, år 2000, side 285 og 289: Her diskuteres fremtiden for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. I det omfang der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem det land, hvor indkomstmodtageren er hjemmehørende og det land, hvorfra indkomsten hidrører, vil indkomstmodtageren sjældent blive beskattet dobbelt. Dette på grund af at der i de pågældende lande ofte er interne lempelsesregler. Det argumenteres for at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i fremtiden vil være et middel til, at først og fremmest fordele skatteprovenuet samt sikre en vis beskatning af indkomster.

## 4.2 Problemformulering

Formålet med hovedopgaven er at give læseren et indblik i de generelle skatteregler, der gør sig gældende, når danske fysiske personer arbejder eller tager varigt ophold i udlandet. Formålet er herudover, at give et indblik i situationerne når udenlandske fysiske personer arbejder i Danmark eller tager varigt ophold i Danmark. Dette belyses ved at beskrive de regler, som findes i intern dansk skatteret, samt OECD's modeloverenskomst. Til belysning af problemstillingerne er følgende spørgsmål opstillet:

- Kan der konstateres forskelle mellem reglerne efter intern dansk skatteret og de enkelte artikler i OECD's modeloverenskomst ved en sammenligning af de to regelsæt?
  - Er der væsentlige forskelle mellem reglerne eller er der et hensigtsmæssigt samspil?
  - Hvilke konsekvenser har de eventuelle forskelle?
- Hvilken betydning har de to regelsæt for danske fysiske personer, der flytter fra Danmark for enten, at tage varigt ophold eller arbejde i udlandet?
  - Hvilke lande flytter danskerne til?
  - Hvorledes er dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i mellem Danmark og de pågældende lande udformet?
  - Hvilke specielle forhold skal den enkelte fysiske person være opmærksom på, ved optagelse af varigt ophold eller arbejde i de pågældende lande?
- Hvilken betydning har reglerne for udenlandske fysiske personer, der flytter til Danmark enten for at arbejde eller tage varigt ophold?
  - Hvilke regler skal de være opmærksomme på ved arbejde i Danmark i en kortere periode?
    - Hvornår indtræder den begrænsede skattepligt?
    - Hvornår er det en fordel at bruge grænsegængerreglerne?
  - Hvilke regler skal de være opmærksomme på ved optagelse af varigt ophold i Danmark?
    - Hvornår indtræder den ubegrænsede skattepligt?
    - Hvad skal den fysiske person være opmærksom på ved indtræden af ubegrænset skattepligt til Danmark?

## 4.3 Afgrænsning

I indledningen og problemformuleringen er OECD's modeloverenskomst nævnt flere gange. I hovedopgaven beskrives de enkelte artikler i denne modeloverenskomst, i det omfang disse er relevante for problemstillingen. Årsagen til valget er, at Danmark ofte benytter OECD's modeloverenskomst, som model ved indgåelse af overenskomster med andre lande. Der findes i midlertidig andre overenskomster til brug for lempelse af dobbeltbeskatning. Her kan nævnes to andre modeloverenskomster, så som FN's modeloverenskomst og USA's modeloverenskomst. Hovedopgaven omfatter ikke en gennemgang af disse overenskomster.

Formålet med hovedopgaven er at beskrive de generelle skatteregler, der gør sig gældende for fysisk personer ved til- og fraflytning Danmark, samt danske og udenlandske

fysiske personers arbejde i henholdsvis udlandet og Danmark. Hovedopgaven vil som følge heraf komme ind på de danske skatteregler, der gør sig gældende for fysisk personer, samt det der står skrevet i OECD's modeloverenskomst om fysiske personer. En følge heraf er, at forholdene omkring juridiske personer ikke vil blive behandlet. Hovedopgaven beskriver derfor ikke de forhold, der gør sig gældende for juridiske personer i OECD's modeloverenskomst, samt i intern dansk skatteret. Forholdet omkring juridiske personer, beskrives alene i det omfang, det er med til at belyse problemstillinger der vedrører fysiske personer.

Formålet med hovedopgaven er endvidere at give læseren en generel tilgang til skattereglerne. Hovedopgaven beskriver derfor de generelle regler, der gør sig gældende i dansk intern skatteret samt OECD's modeloverenskomst. Man kan i midlertidig ikke sige, at reglerne er let tilgængelige for alle, idet der findes en del undtagelser og særregler i lovgivningen. I henhold til tidligere er formålet med hovedopgaven, at give læseren et indblik i de generelle regler på en overskuelig måde. En udførlig gennemgang af alle særregler og undtagelser i lovgivningen kan derfor medføre, at fremstillingen ikke er overskuelig for læseren. Som en følge heraf vil hovedopgaven ikke omfatte de forhold, der gør sig gældende for indkomst fra skibs- eller luftfart. Forholdene omkring kulbrinte-skatteloven vil af samme grund heller ikke blive inddraget i fremstillingen.

Hovedopgaven vil i henhold til tidligere omfatte lønmodtageres bevægelser mellem landegrænserne samt de problemstillinger, der knytter sig hertil. En følge af dette valg er, at de problemstillinger der gør sig gældende inden for området skattemæssige transparente selskaber (hybride selskaber), herunder fysiske erhvervsdrivende personers indkomst fra et fast driftssted, ikke vil blive behandlet i hovedopgaven.

Udgangspunktet i hovedopgaven er i henhold til forrige afsnit fysiske personers indkomst i form af løn og dermed ikke indkomst fra selvstændige erhvervsdrivende. Derfor vil reglerne omkring moms, told og afgifter ikke blive behandlet i hovedopgaven, da disse regler i de fleste tilfælde relaterer sig til selvstændige erhvervsdrivende.

I hovedopgaven vil sociale bidrag såsom førtidspension, folkepension, sygedagpenge m.fl. ikke blive gennemgået. Tilsvarende vil pensioner såsom, tjenestemandspensioner, arbejdsgiveradministreret pensioner, private rate- og kapitalpensioner m.fl. ikke blive gennemgået<sup>3</sup>. Inden for disse områder findes der mange særregler. En beskrivelse af disse områder vil, lige som tidligere skrevet, gøre hovedopgaven mindre overskuelig for læseren.

OECD's modeloverenskomster omfatter en lang række skatter, herunder blandt andet arve- og gaveafgift. Ved uddeling af en gave skal der i visse tilfælde beregnes en afgift, der skal betales til staten. Det samme gør sig gældende for modtaget arv i forbindelse med et dødsbo. Hovedopgaven vil ikke omfatte en gennemgang af disse afgifter.

I forlængelse af ovenstående vil der i en del tilfælde, skulle betales arbejdsmarkedsbidrag af den udenlandske lønindkomst, som en dansk fysisk person optjener i udlandet.

---

<sup>3</sup> Dette fravalg er foretaget selv om der f.eks. i lande som Tyskland og Frankrig tilbageholdes en ikke ubetydelig del af lønnen til sociale bidrag. Ved fraflytning til disse lande vil det ikke være ubetydeligt, at vurdere den samlede skat som skatten af indkomsten med tillæg af bidrag til sociale bidrag.

Tidligere var arbejdsmarkedsbidrag ikke omfattet af lempelsesmetoderne i intern dansk ret og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, men det er den pr. 1. januar 2008<sup>4</sup>. Selvom der sket denne ændring, omfatter hovedopgaven ikke dette område.

Der findes specielle regler for opgørelse af indkomsten for fysiske personer. Reglerne har betydning når lempelsen skal beregnes efter de enkelte lempelsesmetoder. Hovedopgaven gennemgår ikke metoderne for opgørelse af disse indkomster. Hovedopgaven omfatter således ikke LL § 33 F, omhandlende nettoindkomst-princippet.

Endvidere vil hovedopgaven ikke omhandle KSL § 48 E. Denne paragraf kaldes også forskerordningen og giver forskere samt nøglemedarbejdere mulighed for, at blive beskattet efter særlige fordelagtige regler. Der stilles krav til lønniveauet og opholdets længde før, en person kan gøre brug af denne regel. Nærværende hovedopgave gennemgår ikke denne regel.

Hovedopgaven tager udgangspunkt i den danske skatteret både ved ind- og udvandring til og fra Danmark. Lande, der indvandles fra og udvandles til, har også interne skatteregler. Disse regler vil i et vist omfang blive gennemgået i hovedopgaven. Gennemgangen vil dog være afgrænset til, at udgøre de regler, der er relevante for hovedopgaven.

Der kan være tilfælde, hvor en fysisk person vil blive dobbeltbeskattet, selvom der eventuelt er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to lande. Endvidere kan der være tilfælde, hvor kildelandet beskatter udenlandske fysiske personer hårdere end dets egne fysiske personer. I de tilfælde kan den enkelte fysiske person ofte påberåbe sig en dobbeltbeskatningsoverenskomst forbud mod diskrimination eller den EU-retlige forbud mod diskrimination og restriktion.

I det omfang, der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de pågældende lande og forholdet er omfattet af artikel 1 (omfattede lande), 2 (omfattede skatter) og 4 (omfattede personer), kan den fysiske person påberåbe sig artikel 24 (forbud mod diskrimination).

Udover de tilfælde, hvor kildelandet beskatter den fysiske person hårdere, kan der opstå tilfælde, hvor en beskatning vil være i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Der vil også kunne være tvivlsspørgsmål/vanskeligheder med fortolkning eller anvendelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Her vil den fysiske person kunne påberåbe sig artikel 25, omhandlende gensidig aftale. Landene er herefter forpligtet til at forhandle om tvivlsspørgsmålet, men de er ikke forpligtet til at finde en løsning på problemet. Konsekvensen kan være, at problemet forbliver uafklaret.

En anden mulighed for den fysiske person vil, i det omfang at personen er borger i et EU-land, være at påberåbe sig en EF-traktatens artikler. De relevante artikler er henholdsvis artikel 28 (varernes frie bevægelighed), artikel 39 og 43 (arbejdskraftens frie bevægelighed), artikel 49 (tjenesteydelseernes frie bevægelighed), artikel 56 og 58 (kapitalens frie bevægelighed), samt artikel 293, 2. led (ophævelse af dobbeltbeskatning in-

---

<sup>4</sup> Tidligere blev arbejdsmarkedsbidrag ikke betragtet som en indkomstskat. I henhold til Lov nr. 1.235 af 24. oktober 2007 vil arbejdsmarkedsbidrag fra 1. januar 2008 blive betragtet som indkomstskat. Derfor kan der lempes efter ligningslovens § 33 A samt efter de mellem Danmark og andre lande indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

denfor EU<sup>5</sup>). Der vil herefter skulle opnås enighed i EF-domstolen eller voldgiftskonventionen.

Idet hovedopgaven vil omhandle de generelle forhold, som gør sig gældende ved fysiske personers indkomst ved bevægelse mellem landegrænserne, vil der ikke blive skrevet om ovenstående situationer. En gennemgang og analyse af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes, samt den EU-retlige forbud mod diskrimination vil medføre, at der ikke længere er tale om en overskuelig gennemgang.

#### 4.4 Model- og metodevalg

##### 4.4.1 Retskilder og data

I hovedopgaven anvendes først og fremmest retskilder i form af interne danske skatteregler, OECD's modeloverenskomst, modeloverenskomst mellem Danmark og et andet land m.fl.. Herudover anvendes sekundære kilder i form af lærebøger: Skatteretten 3, Lempelse af dobbeltbeskatning m.fl. Udover lærebøger er der anvendt sekundære retskilder i form af domme, samt kilder såsom artikler og publikationer. For en udførlig kildeangivelse henvises der til litteraturlisten sidst i hovedopgaven.

For at supplere de kvalitative kilder, er der i hovedopgaven i et vist omfang inddraget sekundære kvantitative data. Dette i form af data fra Danmarks Statistik, Skat m.fl. Her henvises der ligeledes til litteraturlisten for en udførlig angivelse af kilder.

Ved anvendelse af ovenstående kilder, specielt ved anvendelse af lærebøger, artikler og publikationer, er de enkelte kilder vurderet med hensyn til deres reliabilitet og deres validitet.

Dette skal først og fremmest ses i lyset af, at skat er en del af finanspolitikken. Af den grund vil der være mange forskellige holdninger til skat, herunder hvorvidt denne bør sænkes eller hæves. For det andet kan forfatterne have forskellige opfattelser af, hvorledes dommene og reglerne skal fortolkes. Årsagen til dette er ikke, at de partout er uenige, men nærmere den at skattereglerne fortolkningsmæssigt, ofte befinder sig i en gråzone.

Ved ikke at forholde sig kritisk til disse forhold i hovedopgaven vil teksten nemt, kunne blive præget af forskellige holdninger, hvilket ikke er hensigtsmæssigt.

##### 4.4.2 Definitioner

I hovedopgaven bliver der brugt en række udtryk, der kan fortolkes på flere forskellige måder. Selvom udtrykkene kan fortolkes på forskellige måder, gøres der brug af de pågældende udtryk.

Et af de udtryk der bruges flere gange i hovedopgaven er "person". Betegnelsen "person" indenfor skatteretten kan knyttes til både fysiske personer og juridiske personer. Det skal her præciseres, at der efterfølgende ved anvendelse af betegnelsen "person" menes fysiske personer. Modsat vil betegnelsen "juridiske personer" efterfølgende blive brugt som betegnelse for selskaber.

---

<sup>5</sup> Denne bestemmelse er et påbud til de enkelte lande om at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster, men bestemmelsen medfører ingen pligt til at indgå overenskomster.

Udover en nærmere definition af personer er det ligeledes vigtigt at få defineret, hvorvidt der ved anvendelse af betegnelser er tale om OECD's modeloverenskomst eller en overenskomst mellem to lande.

OECD's overenskomst er en model, der kan anvendes til undgåelse af dobbeltbeskatning mellem to lande. Ofte følger de indgåede overenskomster i midlertidig ikke OECD's modeloverenskomst, hvorfor anvendelse af overenskomst og modeloverenskomst i flæng vil kunne forvirre læseren. I den efterfølgende tekst anvendes derfor betegnelserne "modeloverenskomst" som OECD's modeloverenskomst, samt "overenskomst" som den mellem Danmark og et andet land indgåede overenskomst.

Ovenfor i indledningen og problemformuleringen er der flere gange brugt betegnelserne "arbejde i udlandet/Danmark" og "tage varigt ophold i udlandet/Danmark". Disse betegnelser er ligeledes anvendt tilsvarende i den efterfølgende tekst. Idet det i skatteretten ikke er ligegyldigt, hvorvidt der er tale om en person, der kun arbejder i Danmark/udlandet eller tager varigt ophold i Danmark/udlandet er en nærmere definition af betegnelserne nødvendig.

Ved betegnelsen "arbejde i udlandet/Danmark" menes der derfor efterfølgende personer, der enten arbejder i udlandet eller i Danmark uden, at de har skattemæssigt domicil i udlandet eller Danmark. Omvendt anvendes betegnelsen "tage varigt ophold i udlandet/Danmark" for personer, der tager ophold i udlandet eller Danmark i en periode, der medfører, at der statueres domicil i det pågældende land. Denne afgrænsning gør sig gældende, hvad enten betegnelserne anvendes i tilknytning til beskrivelse/analyse af intern dansk skatteret, OECD's modeloverenskomst eller en overenskomst<sup>6</sup>.

## 4.5 Disponering

### 4.5.1 Den beskrivende del

Indledningsvist beskrives reglerne i dansk skatteret, samt de enkelte artikler i OECD's modeloverenskomst. Herunder beskrives lempelsesmetoderne for at vise den talmæssige del af reglerne.

### 4.5.2 Den analyserende del

Herefter foretages en sammenligning af de i intern dansk skatteret gældende regler med de i modeloverenskomsten artikler for, at finde frem til de forskelle som eventuelt skulle gøre sig gældende.

Efter at have sammenlignet de interne regler med modeloverenskomsten, undersøges hvilke lande de danske personer flytter til. Dette for at finde frem til de lande, hvor overenskomsterne er mest aktuelle.

Efterfølgende undersøges, hvilke væsentlige forhold der gør sig gældende i overenskomsterne med landene og eventuelle specielle skatteregler i de pågældende lande. Dette for at belyse hvad den enkelte person skal være opmærksom på.

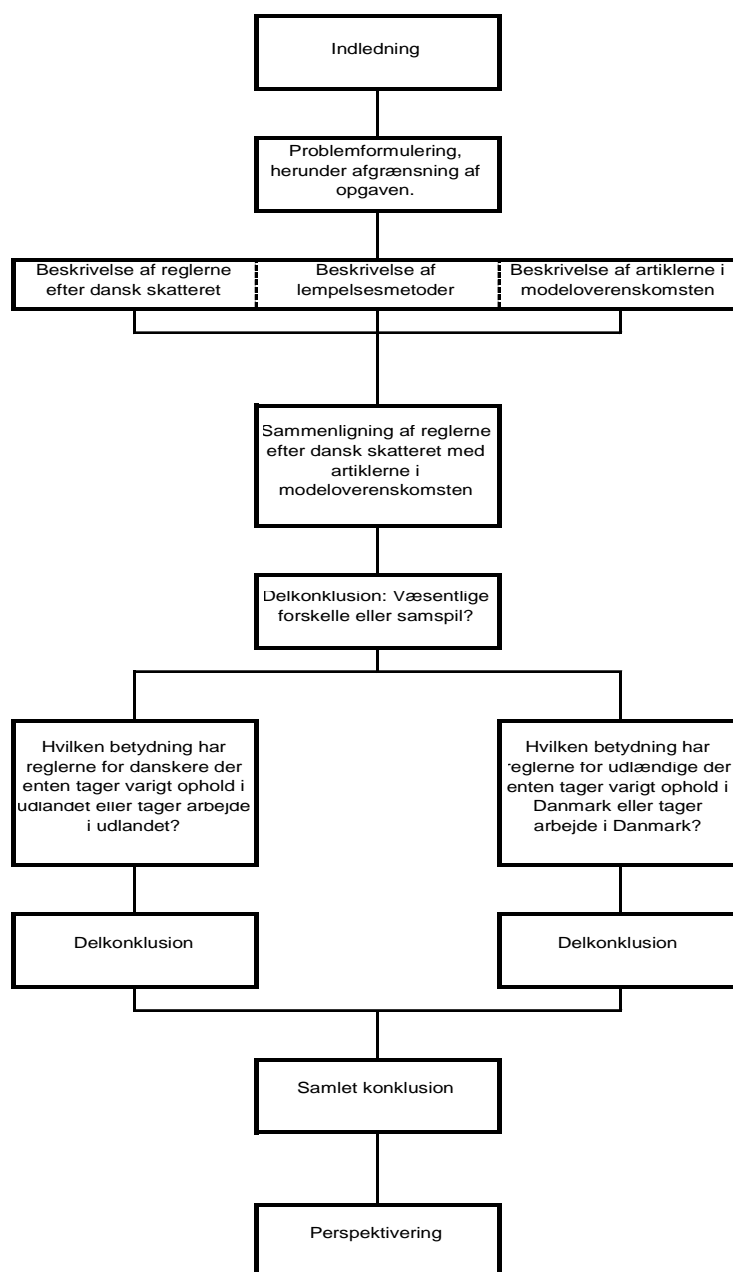
---

<sup>6</sup> I et senere afsnit gennemgås det hvilken forskel der er mellem domicil/ikke domicil og den deraf medførte betydning for skattepligten til det pågældende land.

Til sidst belyses de forhold en person skal være opmærksom på, når denne flytter til Danmark enten for at tage varigt ophold eller for at arbejde i en periode.

Nedenfor er der udarbejdet en grafisk illustration af, hvorledes sammenhængen mellem den problemstillende, beskrivende, analyserende, samt den konkluderende del af hovedopgaven.

Figur 1: Opgavedisponering





## 5. Interne danske regler

### 5.1 Historie

Reglerne for opgørelse af den skattepligtige indkomst i Danmark har eksisteret siden 1903 og benævnes Statsskatteloven. Den betragtes som grundloven i den danske skat-  
telovgivning og i lovens § 4 fastslås, at:

*”Som skattepligtig indkomst betragtes med de i de følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi”*

Danmark beskatter derfor som hovedregel alle indkomster, uanset om de hidrører fra Danmark eller udlandet, såfremt personen er ubegrænset skattepligtig til Danmark. Dette beskatningsprincip kaldes globalindkomstprincippet.

Kildeskatteloven blev indført i 1967 og dermed princippet om, at der skal svares skat i Danmark af al indtægt, der hidrører fra kilder her i landet. I lovens § 1, stk. 1, nr. 1 foreskrives det, at der skal betales indkomstskat til staten af personer, der har bopæl her i landet. Bestemmelsen dækker over personer, der er ubegrænset skattepligtig til Danmark. I lovens § 2 redegøres for reglerne for begrænsede skattepligtige. Denne skattepligt påhviler personer, som ikke har bopæl her i landet, men som oppebærer indkomst her i landet. Hvis indkomsten er oppebåret i Danmark, er det et krav, at der skal indeholdes kildeskate, selvom personen ikke er bosiddende i Danmark.

Kildeskatteloven er blevet ændret mange gange siden, men den oprindelige opdeling mellem ubegrænset og begrænset skattepligtig er bevaret i § 1 og § 2. Bestemmelserne tager hensyn til, hvilket land skatteyderen har bopæl i. Hvilken skattemæssig status en person har til Danmark afgøres ud fra bopælskriteriet.

### 5.2 Dobbeldomicilklausul og dansk skatteret<sup>7</sup>

Fysiske personers ubegrænsede skattepligt bindes særligt sammen med bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Ubegrænset skattepligt til en anden stat, hvad enten det skyldes bopæl i denne stat eller andre tilknytningsforhold, udelukker ikke i sig selv, at personen, samtidigt kan have bopæl i Danmark.<sup>8</sup> Personen har i denne situation dobbelt-domicil.

Endvidere kan andre bestemmelser i KSL § 1, stk. 1 medføre ubegrænset skattepligt til Danmark, selv om den fysiske person også er ubegrænset skattepligtig til en anden stat. Hvis situationen skulle opstå, vil overenskomstens dobbeldomicil-klausul træde i kraft, og det er kun den ene stat, som er domicilland. Hvis den fysiske person efter artikel 4, stk. 1 anses for hjemmehørende i begge stater, vil artikel 4, stk. 2, løse problemet. Artiklen vil blive gennemgået senere i hovedopgaven, under gennemgang af dobbeldomicilklausuler i modeloverenskomsten.

<sup>7</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006, afsnit I, kapitel 3, side 92-94

<sup>8</sup> Jf. U 1990.888 H/TfS 1990.465 H

Ved opgivelse af ubegrænset skattepligt ved fraflytning vil blive sidestillet med afståelse jf. bl.a. ABL § 38, KGL § 37, LL § 28, stk. 4 og KSL § 10. Når en person bliver anset for hjemmehørende i anden stat i henhold til dobbeltdomicilklausulen og stadig er ubegrænset skattepligtig til Danmark, er det i ovennævnte bestemmelser om fraflytningsbeskatning sidestillet med skattepligtsophør. Der vil dog ikke være fraflytningsbeskatning, hvis Danmark stadig har beskatningsretten til det pågældende aktiv f.eks. fast ejendom eller aktiver, der kan henføres til et fast driftssted i Danmark.

### 5.3 Indtræden af ubegrænset skattepligt til Danmark<sup>9</sup>

I Danmark beskattes ubegrænsede skattepligtige personer efter globalindkomstprincippet i SL § 4. Her står det, at alle indkomster beskattes, hvad enten de hidrører fra Danmark eller andre lande, hvilket er modsætningen til territorialprincippet. Globalindkomstprincippet indebærer, at udenlandskindkomst skal beskattes på lige fod med indlandsk indtægter ved opgørelsen af en persons skattepligtige indkomst. Dette gælder, uanset om indkomsten har været eller vil blive undergivet en skattemæssig behandling i kildelandet.

Territorialprincippet går ud på at beskatte alle indkomster fra et bestemt territorium, f.eks. Danmark. Idet Danmark jf. forrige afsnit gør brug af globalindkomstprincippet vil en gennemgang af territorialprincippet være overflødig ved gennemgangen af reglerne for fysiske personer.

Pligten til at svare indkomstskat til Danmark hviler i henhold til KSL § 1 på ubegrænsede skattepligtige fysiske personer. Bopælsbegrebet er meget centralt for, om den fysiske person er ubegrænset skattepligtig til Danmark. Retstillingen er, at der er bopæl her i landet, hvis personen objektivt set har bolig til rådighed i Danmark. Dog kan en person ved sin adfærd og hensigt vist, at denne ikke har til hensigt at have en bopæl i Danmark.

Ubegrænset skattepligt indtræder dog ikke ubetinget ved enhver erhvervelse af bopæl her i landet, idet KSL § 7, stk. 1, fastslår at personer, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, først bliver ubegrænset skattepligtige, når de tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende.

Ifølge praksis anses et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end tre måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder, ikke for "kortvarigt ophold på grund af ferie og lignende", jf. SKDM 1972,104.

De nævnte tre måneder, respektive 180 dage, betragtes som et maksimum for ophold uden at skattepligten indtræder på grund af bopæl her. Dette maksimumophold vil i almindelighed kunne accepteres, når der er tale om personer, hvis ophold har et overvejende feriemæssigt præg og således ikke er nødvendiggjort af en regelmæssig personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

---

<sup>9</sup> Kilde: International skatteret, Aage Michelsen, 3. udgave, år 2003, afsnit I, kapitel 5, side 121-123

Er der helårsbolig til rådighed her er udgangspunktet, at en vis form for indtægtsgivende erhverv i Danmark statuerer ubegrænset skattepligt. Der findes forskellige afgørelser på området, herunder TfS 1992.198 og TfS 1997.590. I den første sag blev en ejerlejlighed i Danmark anvendt i ca. 80 dage om året i forbindelse med arbejde. Personen havde familie og hovederhverv i et andet land. Alligevel blev han ubegrænset skattepligtig for arbejdet udført i Danmark. I den anden sag overnattede personen i et helårshus under et enkeltstående arrangement og blev ikke ubegrænset skattepligtig til Danmark. Begrundelse for denne afgørelse var, at dette ene arrangement ikke kunne anses for løbende regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

Sammenfattende omkring helårsbolig er, at skattemyndighederne i praksis sandsynligvis vil se bort fra en vis begrænset udøvelse af erhverv i Danmark. Dette så længe, der ikke er tale om løbende regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

Den ubegrænsede skattepligt til Danmark indtræder også, hvis den fysiske person opholder sig her i landet, i et tidsrum af mindst seks måneder og uden at have bopæl her jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Endvidere skal de omtalte seks måneder være sammenhængende<sup>10</sup>. Hvis opholdet ikke kommer op på seks måneder, vil personen måske blive begrænset skattepligtig i henhold til KSL § 2.

Endvidere gælder, at skattepligten indtræder fra begyndelsen af det ophold i Danmark, der begrunder skattepligten, jf. KSL § 8, stk. 1. Det vil sige, at skattepligten indtræder med tilbagevirkende kraft fra dag et. Det gælder endvidere, at de seks måneder ikke behøver være inden for et kalender år. De seks måneder opgøres med andre ord over en løbende periode, der f.eks. kan løbe fra 1. december til 31. maj.

#### 5.4 Indtræden af begrænset skattepligt<sup>11</sup>

I et tidligere afsnit blev der skrevet om globalindkomstprincippet, samt indtræden af ubegrænset skattepligt til Danmark. For at staten ikke skal miste et ikke ubetydeligt skatteprovenu, er der i KSL § 2 en række regler, der medfører begrænset skattepligt til Danmark. Begrænset skattepligtige personer er, modsat ubegrænset skattepligtige personer, kun skattepligtige af visse indtægter fra kilder i Danmark. De er med andre ord ikke omfattet af den ubegrænsede skattepligt i henhold til KSL § 1. Indtægter der stammer fra kilder i Danmark, der ikke er en del af KSL § 2, er ikke omfattet af den begrænsede skattepligt.

Tidligere skulle den begrænsede skattepligt findes i KSL §§ 2, 43 og 44. Reglerne om den begrænsede skattepligt var her knyttet sammen med reglerne om, hvad der var A-indkomst, og hvad der ikke var. Indtægter var herefter, bortset fra en skatteydners erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark eller fast ejendom i Danmark, kun begrænset skattepligtig til Danmark i det omfang indkomsten kunne betegnes som A-indkomst. Baggrunden for denne formulering var, at hvis man den gang<sup>12</sup> ikke opkrævede skatten ved kilden, kunne det være vanskeligt at opkræve skatten efterfølgende.

<sup>10</sup> Skd. Medd. 1970 s. 9 nr. 17 Skd.

<sup>11</sup> Kilde: Lærebog om indkomstskat, Aage Michelsen m.fl., 12. udgave, år 2007, kapitel 26, side 723-725

<sup>12</sup> Ved kildeskattelovens indførelse i 1970

Dette forhold er ændret siden hen, hvorefter koblingen til A-indkomst er blevet af mindre betydning. Dette skyldes, at der i en del indgåede overenskomster mellem Danmark og et andet land, er der indsat bestemmelser, der medfører gensidig bistand med opkrævning af skatter. Herudover er der ved 2003 version af modeloverenskomsten, blevet tilføjet en artikel 27 omkring gensidig bistand med opkrævning af skatter.

Ved lov nr. 425 af 6. juni 2005 om ændring af forskellige skattelove blev reglerne om begrænset skattepligt samlet i én bestemmelse: KSL § 2. Dette skyldes først og fremmest ovenstående, men lige så meget behovet for at forenkle reglerne om begrænset skattepligt. Ud fra de tidligere KSL §§ 2, 43 og 44 kunne det i øvrigt være svært at bestemme, hvad der var begrænset skattepligtig til Danmark.

De indkomstgrupper der fremover vil være omfattet af, den begrænsede skattepligt for fysiske personer er følgende:

- Lønindkomst
- Bestyrelses honorarer mv.
- Indkomst i forbindelse med arbejdsudleje
- Indkomst fra erhvervs virksomhed fra et fast driftssted her i landet
- Indkomst fra fast ejendom her i landet
- Udbytter
- Visse konsulentvederlag
- Royalties
- Pensionsindtægter, der efter pensionsbeskatningslovens afsnit I medregnes i indkomsten.
- Pensioner med sammenhæng til tidligere tjenesteforhold
- Sociale ydelser
- Arbejdsmarkedsydelse

I de efterfølgende afsnit gennemgås en række af ovenstående punkter. Samtlige punkter gennemgås i midlertidig ikke jf. afgrænsningen.

Inden, der skrives om ovenstående udvalgte områder, gennemgås først og fremmest forholdene omkring fast driftssted. Dette af den årsag, i det omfang der udbetales lønindkomst fra et fast driftssted mv., gælder der specielle regler.

#### 5.4.1 Fast driftssted<sup>13</sup>

Begrebet fast driftssted har sin væsentligste betydning, når der skal dannes grundlag for en fordeling af beskatningsretten til erhvervsindkomsten mellem kildelandet og domicil landet. Men begrebet har også betydning i andre situationer, blandt andet i artikel 11, stk. 5 og artikel 15, stk. 2, litra c. I artikel 15, stk. 2, litra c har fast driftssted betydning for, hvor lønindkomsten skal beskattes for den enkelte person.

I de danske regler om begrænset skattepligt i KSL § 2. stk. 1, nr. 4 er begrebet fast driftssted defineret. I praksis bliver de interne regler fortolket i overensstemmelse med modeloverenskomstens artikel 5. Selvom der er lighed mellem de interne regler og mo-

<sup>13</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006, afsnit I, kapitel 5, side 163-165

deloverenskomsten, kan der dog, i en konkret overenskomst, være uoverensstemmelse med definitionen omkring fast driftssted i KSL § 2. stk. 1, nr. 4. I den konkrete overenskomst kan definitionen af fast driftssted endvidere adskille sig fra artikel 5 i modeloverenskomst.

I henhold til intern ret kan de enkelte dobbeltbeskatningsaftaler ikke udvide beskatningsretten. Trods det kan intern ret dog sætte grænser for statuering af fast driftssted. Et eksempel på dette er f.eks., hvornår den begrænsede skattepligt indtræder og ophører. Et konkret eksempel er KSL § 2, stk. 9, hvor salgsvirksomhed udelukkende i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren. Repræsentanten må dog ikke være ansat som lønmodtager af fuldmagtsgiveren. Er disse betingelser opfyldt, vil det ikke statuere fast driftssted i Danmark.

I KSL § 2, stk. 1, nr. 4, 6. punktum, vil bygge-, anlægs- og monteringsarbejde blive anset for et fast driftssted fra første dag. I praksis vil dette betyde, at når en udenlandsk entreprenør starter sit arbejde i Danmark, vil denne blive begrænset skattepligtig fra første dag på grund af KSL § 2, stk. 1, nr. 4, 6 punktum.

#### 5.4.2 Indkomst fra fast ejendom<sup>14</sup>

Det gælder for udenlandske fysiske personer, at fast ejendom i Danmark er omfattet af begrænset skattepligt jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 5. Indkomst fra fast ejendom, såsom udlejning af fast ejendom, anses for at være erhvervsmæssig virksomhed efter intern dansk skatteret. I visse tilfælde medfører dette, at indkomst fra fast ejendom kan være omfattet af begrænset skattepligt efter både bestemmelsen om fast ejendom i KSL § 2, stk., nr. 5 og bestemmelsen om erhvervsindkomst fra fast ejendom her i landet jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, såfremt betingelserne for et fast driftssted er opfyldt.

I de interne danske regler er beliggenhedsprincippet en grundpille. Princippet går ud på, at der er en særlig forbindelse mellem den faste ejendom og jorden, hvor den er beliggende på.

Begrænsede skattepligtige skal opgøre indkomsten som en nettoindkomst jf. SL §§ 4-6 og KSL § 2, stk. 2. Ifølge administrativ praksis er der en formodning om, at gæld op til 80 % af ejendommens handelsværdi ved indkomstårets udløb vedrører ejendommen. Renteudgifter vedrørende ovenstående gæld kan fratrækkes i opgørelsen af indkomsten fra den faste ejendom. Praksis dikterer endvidere, at renter af yderlig gæld kun kan fratrækkes, hvis den samlede behæftelse alene vedrører ejendommens anskaffelse, drift eller forbedring.

Et emne, der falder lidt udenfor indkomst fra fast ejendom, er ejendomsværdiskatten. Skatten betales af boliger beliggende i Danmark, og kan betragtes som en form for formueskat. I Danmark er formueskatten afskaffet fra og med 1997. I 2000 afløste ejendomsværdiskatten, skat af lejeværdi i egen bolig.

---

<sup>14</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 225-227

### 5.4.3 Udbytte<sup>15</sup>

I det omfang en i udlandet bosiddende person modtager udbytte fra et dansk selskab, er udbyttet omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark. I henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 6 er udbytter omfattet af LL § 16A, stk. 1 omfattet af den begrænsede skattepligt.

Udlodninger fra obligationsbaserede investeringsforeninger i henhold til ABL § 22, stk. 2 og tilbagesalg til udstedende selskab i henhold til LL § 16B er ikke omfattet af den begrænsede skattepligt<sup>16</sup>.

Bestemmelsen i LL § 16A, stk. 1 foreskriver, at der til den almindelige skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer. Efter samme bestemmelse medregnes der til udbytte alt, hvad selskabet udlodder til dets aktuelle aktionærer eller andelshavere. Undtaget er friaktier og friandele, samt udlodning af likvidationsprovenu i det år selskabet opløses.

Det er uden betydning, hvorvidt der ved udlodningen er pligt til at tilbageholde udbytteskat. Den begrænsede skattepligt omfatter således også maskeret udbytte/udlodning. Maskeret udbytte/udlodning vil foreligge i de tilfælde, hvor en transaktion mellem den fysiske person og selskabet ikke foregår på markedsmæssige vilkår efter LL § 2<sup>17</sup>. I praksis vil følgende betingelser skulle være opfyldt for at statuere maskeret udbytte/udlodning:

- Forretningsmæssig unormal disposition mellem selskabet og dets hovedaktionær.
- Interesefællesskab mellem selskabet og hovedaktionæren.
- Aktionærindflydelsen skal være årsagen til den forretningsmæssige unormale disposition.

Eksempler på ovenstående kunne f.eks. være, salg af aktiver tilhørende selskabet til aktionæren til under markedspris, udlejning af aktiver til hovedaktionæren til under markedspris. Normalt konstateres den maskerede udlodning først efter, dispositionen er foretaget, hvorfor der ikke foretages forskudsregistrering heraf.

Af de udloddede udbytter skal der, på nær maskeret udbytte, tilbageholdes 28 % i udbytteskat jf. KSL § 65, stk. 1. Modsat personer, der er ubegrænset skattepligtige af udbytter til Danmark, har den begrænsede skattepligtige opfyldt skattepligten ved indeholdelse af de 28 %, jf. KSL § 2, stk. 5. Af de maskerede udbytter/udlodninger tilbageholdes der først efterfølgende en bruttoskat på 28 %, jf. KSL § 65A, stk. 1. Denne skat betragtes ligeledes som en endelig skat for den begrænsede skattepligtige.

---

<sup>15</sup> Kilde: Lærebog om indkomstskat, Aage Michelsen m.fl., 12. udgave, år 2007, kapitel 26, side 732. Ligningsvejledning 2008-3, afsnit D.A.2.6. Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006, afsnit III, kapitel 1, pkt. 1.2.1.4, side 720-721.

<sup>16</sup> Med hensyn til udlodningen fra obligationsbaserede investeringsforeninger falder dette udmærket sammen med de regler der i øvrigt gælder for den begrænsede skattepligt for renter fra Danmark. Jf. i øvrigt det transparens princip der ofte følger beskatning af gevinster og udlodninger fra investeringsforeninger.

<sup>17</sup> Kilde: Lærebog om indkomstskat, Aage Michelsen m.fl., 12. udgave, år 2007, kapitel 32, side 886

Den 7. maj 2008 er KSL § 2, stk. 5 ændret, således at udbytteskatten i medfør af KSL § 2, stk. 1, nr. 6 kun udgør 15 % af udbytter og afståelsessummer, hvis der er indgået aftale om udveksling af oplysninger med den stat, hvor modtageren af udbyttet er hjemmehørende. Modtageren skal eje mindre end 10 % af aktiekapitalen, hvis personen er hjemmehørende indenfor EU. Er modtageren hjemmehørende uden for EU, skal personen sammen med koncernforbundne selskaber eje mindre end 10 % af aktiekapitalen. Aftalen om udveksling af oplysninger kan enten fremgå af overenskomsten, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Loven har virkning for udlodninger og udbetalinger, der foretages den 1. april 2008 eller senere.

Efterfølgende gennemgang af reglerne i modeloverenskomsten viser, at der i indgåede overenskomster ofte er aftalt en bruttoskat, der er lavere end Danmarks 28 %. De pågældende personer der modtager udbytte, hvor der er tilbageholdt den højere % har mulighed for, efter begæring, at få forskellen refunderet i henhold til KSL § 67 stk. 3.

#### 5.4.4 Renter<sup>18</sup>

Når det gælder ubegrænset skattepligt til Danmark for fysiske personer og renter, findes der i dansk ret ikke mange regler inden for dette område. Ubegrænsede skattepligtige fysiske personer er skattepligtige af renter i henhold til SL § 4. Mens kursgevinster på fordringer er skattepligtig indkomst, hvis dette fremgår af kursgevinstloven.

Når udenlandske personer modtager renter fra Danmark, er de ikke begrænsede skattepligtige af disse, jf. KSL § 2, fordi renter og kursgevinster ikke er nævnt i KSL § 2.

Endvidere gælder det, at hvis renter knytter sig til et fast driftssted her i landet, bliver de en del af det faste driftssteds indkomst.

#### 5.4.5 Kapitalgevinster mv.<sup>19</sup>

I henhold til tidligere blev det konstateret, at reglerne i KSL § 2 var udtømmende med hensyn til den begrænsede skattepligt for fysiske personer. Reglerne omkring kapitalgevinster i KSL § 2 knytter sig hovedsageligt til kapitalgevinster, vedrørende erhvervsaktiver tilhørende et fast driftssted i Danmark, samt fast ejendomme i Danmark jf. tidligere.

Udover ovenstående kapitalgevinster er fysiske personers realisation af gevinster, der er omfattet af den begrænsede skattepligt, begrænset til at omfatte gevinster efter kursgevinstloven jf. KGL § 12. Her er det væsentligt at notere sig, at tab i henhold til KGL §§ 13 (næring køb/salg fordringer), 16 (fordringer i fremmed valuta) og 17 (vederlagsnæring) ikke kan fratrækkes. I det omfang renter og gevinster fra de pågældende fordringer, efter en overenskomst ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst jf. KGL § 18.

<sup>18</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006, afsnit I, kapitel 5, side 239-240

<sup>19</sup> Kilde Lærebog om indkomstskat, Aage Michelsen m.fl., 12. udgave, år 2007, kapitel 26, side 734 – 735

Andre kapitalgevinster så som afståelse af aktier er ikke omfattet af den begrænsede skattepligt jf. KSL § 2 modsætningsvis. Ved gennemgang af modeloverenskomsten i et senere afsnit vil det fremgå, at kapitalgevinster med enkelte undtagelser i de fleste tilfælde vil tilfalde domicilstaten.

#### 5.4.6 Arbejdsindkomst<sup>20</sup>

I henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 1 er den løn, en udenlandsk person oppebærer som lønmodtager her i landet, omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark. Lønnen beskattes her i Danmark i det omfang, der er tale om løn, der er udbetalt for arbejde udført her i landet.

Reglerne for lønindkomst er i henhold til tidligere fra og med 2006 ændret, hvorefter sammenhængen mellem KSL § 2 og KSL §§ 43 og 44 formelt set er ophævet. Reglerne i den tidligere KSL § 2, stk. 1, litra a gælder dog stadig hvad angår følgende:

- *Der skal være tale om arbejde udført i tjenesteforhold.* Tidligere blev dette bestemt ud fra KSL § 43, stk.1, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a. Fra og med 2006 fremgår dette af KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Både privat- og offentlige ansatte er omfattet af denne bestemmelse.
- *Arbejdet skal være udført her i landet.* Tidligere KSL § 2, stk. 1, litra a. Fra og med 2006 KSL § 2, stk. 1, nr. 1.
- *Arbejdsgiveren skal have hjemting eller fast driftssted her i landet.* Tidligere KSL § 44, stk. 1, litra b jf. KSL § 43, stk. 1, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a. Fra og med 2006 fremgår dette af KSL § 2, stk. 8.

Ændringen i KSL i 2005 medførte, at udover reglerne blev samlet i KSL § 2, at reglerne om begrænset skattepligt blev udvidet. I den nye bestemmelse blev blandt andet alle former for vederlag, herunder alle skattepligtige personalegoder, omfattet af den begrænsede skattepligt jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1, 2, 3 og 7.

Den begrænsede skattepligt omfatter herudover visse former for rådgiver- og konsulenthonorarer, som en tidligere ubegrænset skattepligtig har ydet for en dansk virksomhed, selv om arbejdet er udført i udlandet. Det er dog en betingelse, at modtageren af honoraret tidligere har haft bestemmende indflydelse på virksomheden. Dette gælder også for lønmodtagere jf. senere afsnit omkring dette forhold.

#### 5.4.6.1 A-indkomst og arbejde udført i tjenesteforhold<sup>21</sup>

Ovenstående regler omkring lønindkomst oppebåret for arbejde udført i Danmark som led i et tjenesteforhold, kan umiddelbart virke simple. I praksis kan der i midlertidig være tilfælde, hvor det er svært at skelne mellem, hvad der er løn oppebåret fra et tjenesteforhold, og hvad der ikke er. I den danske skatteret kan definitionen af, hvad der defineres som arbejde udført i et tjenesteforhold findes i tilknytning til KSL § 43, A-indkomst. I henhold til KSL § 43, stk. 1 henregnes enhver form for vederlag i penge, samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser til A-

<sup>20</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006, afsnit I, kapitel 5, side 261-262

<sup>21</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006, afsnit III, kapitel 1, side 713-715.



indkomsten. Til A-indkomsten medregnes herudover fri bil til A-indkomsten. Naturalier og andre frie goder, der ikke er gjort til A-indkomst medregnes som B-indkomst.

Normalt er udbetalte godtgørelser fra arbejdsgiveren til lønmodtageren som godtgørelse for udgifter pådraget, som et led i arbejdets udførelse skattepligtig A-indkomst. I det omfang, der ydes godtgørelse efter regning eller godtgørelse efter LL § 9, stk. 5-10, er der ikke tale om A-indkomst skattepligtige godtgørelser.

Ved vurdering af om der foreligger et tjenesteforhold, skal følgende faktorer vurderes<sup>22</sup>:

- Hvervgiveren har beføjelser til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse
- Indkomstmodtageren har samme, eller i overvejende grad samme, hvervgiver
- Indgået aftale om løbende arbejdsydelse mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren
- Indkomstmodtageren har fast arbejdstid
- Indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel
- Om den indkomst som indkomstmodtageren opnår, er beregnet som led i et tjenesteforhold f.eks. periodisk som timeløn, ugeløn, månedsløn, provision eller akkord
- Om hvervgiveren afholder udgifterne i tilknytning til arbejdets udførelse, hvorved indkomsten er nettoløn for indkomstmodtageren
- Indkomstmodtageren er lønmodtager i henhold til Ferieloven, Funktionærloven mv.

I nogle tilfælde kan der opstå tvivl om, hvorvidt indkomsten skal klassificeres, som en indkomst optjent som led i et tjenesteforhold eller som indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed. I henhold til LV afsnit D.A.2.1 vil selvstændig erhvervsvirksomhed være kendetegnet ved, at erhvervsvirksomheden udøves for egen regning og risiko, og denne er af økonomisk karakter for at opnå overskud. I den sammenhæng kan nævnes TfS 1998,556 LSR, hvor en honorarindtægt ikke blev anset for omfattet af den begrænsede skattepligt, da der ikke var tale om arbejde udført i et tjenesteforhold.

#### 5.4.6.2 Arbejdet skal være udført her i landet<sup>23</sup>

Af formuleringen i KSL § 2, stk. 1, nr. 1 fremgår det, at Danmark har hjemmel til at beskatte det arbejde, der er udført her i landet. Det er uden betydning at retten til indkomsten eller ydelser er erhvervet efter skattepligten til Danmark, er ophørt. I det omfang indkomsten eller ydelsen er knyttet til arbejde, der er udført i Danmark, er indkomsten eller ydelsen stadig omfattet den begrænsede skattepligt til Danmark. I den henseende har der tidligere været en del uklarheder om beskatning af fratrædelsesgodtgørelser, løn i opsigelsesperioder og lignende ydelser i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har tilknytning til arbejde udført her i landet og har været undergivet dansk indkomstbeskatning. Her kan nævnes SKM2004.53.LSR, hvor en skatteyder, der var fraflyttet til England, blev anset for begrænset skattepligtig. I henhold til daværende KSL § 2, stk. 1, litra a blev hun begrænset skattepligtig af den løn, hun modtog i perioden, hvor hun var fritstillet fra hendes arbejde i Danmark. Landsskatteretten henviste til, at

<sup>22</sup> Kilde: Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til Personskatteloven, pkt. 3.1.1

<sup>23</sup> Kilde: Ligningsvejledningen 2008-3, afsnit D.A.2.1. Lærebog om indkomstskat, Aage Michelsen m.fl., 12. udgave, år 2007, kapitel 26, side 726-727

den modtagne løn under opsigelse vedrørte indkomst fra arbejde udført i Danmark, hvorfor denne var omfattet af den begrænsede skattepligt. Ved lov nr. 345 af 18. april 2007 blev 4. og 5. punktum indsat i KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Det fremgår herefter at den begrænsede skattepligt ligeledes omfatter løn i opsigelsesperioden mv.

I det omfang, der er udført arbejde delvist i Danmark og i et andet land, skal der i princippet foretages en opgørelse, hvorefter den del af arbejdet der er udført i Danmark vil være omfattet af den begrænsede skattepligt. I det omfang der er tale om en i udlandet bosat person, der sender rapporter, referater eller lignende til deres arbejdsgiver med hjemsted i Danmark, er ikke omfattet af begrænsede skattepligt til Danmark. Arbejdet skal i henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 1 være *udført* her i landet.

#### 5.4.6.3 Arbejdsgiveren skal have hjemting eller fast driftssted her i landet

En anden betingelse for at der i Danmark er hjemmel til, at beskatte en indkomst for arbejde udført her i landet er, at hvervgiveren har hjemting her i landet.

For virksomheder, der udøver erhverv gennem et fast driftssted her i landet, kræves det, at før lønindkomsten bliver omfattet af den begrænsede skattepligt, skal de være skattepligtige i medfør af KSL § 2, stk. 1, nr. 4 (begrænset skattepligt for fysisk person med fast driftssted i Danmark) eller SEL § 2, stk. 1, litra a (begrænset skattepligt for selskab med fast driftssted i Danmark) jf. KSL § 2, stk. 8, nr. 2.

#### 5.4.7 Bestyrelseshonorar<sup>24</sup>

Udover KSL § 2, stk. 1, nr. 1 findes der i KSL § 2, stk. 1, nr. 2 ligeledes en regel, der medfører, at arbejdsindkomst bliver omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark. Denne regel omfatter indkomst fra medlemskab af eller som medhjælp for bestyrelser<sup>25</sup>, udvalg, kommissioner, råd eller tilsvarende.

I henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 2 er det uden betydning, hvilken form vederlaget udbetales i. Alle former for personalegoder, så som fri bil, telefon, båd, hus mv., er således omfattet.

Modsat reglerne i KSL § 2, stk. 1, nr. 1 er det her ikke en betingelse, at arbejdet er udført i Danmark. Så længe arbejdet er udført for en i Danmark hjemmehørende bestyrelse, udvalg mv. Om arbejdet i bestyrelsen vedrører en privat organisation i form af f.eks. aktie- eller anpartsselskab eller en offentlig organisation, har ingen betydning. Om den pågældende person er med i bestyrelsen frivilligt eller efter offentligt ombud, har ligeledes ingen betydning. Et andet punkt er, hvorvidt der er tale om deltagelse i bestyrelse i en erhvervsdrivende organisation eller en privat forening, så som en grundejerforening mv. er underordnet med hensyn til omfanget af den begrænsede skattepligt.

<sup>24</sup> Kilde: Lærebog om indkomstskat, Aage Michelsen m.fl., 12. udgave, år 2007, kapitel 26, side 728. Ligningsvejledning 2008-3, afsnit D.A.2.2.

<sup>25</sup> Medhjælper til bestyrelser og lignende skal dog have karakter af mere fast tilknytning før vederlaget vil blive omfattet af den begrænsede skattepligt.

I et senere afsnit vil reglerne i modeloverenskomsten blive gennemgået. I forbindelse med denne gennemgang bliver betydningen af ovenstående regler mere af sekundær karakter på grund af overenskomsternes fordelingsbestemmelser. For en samlet vurdering henvises til det pågældende afsnit.

#### 5.4.8 Konsulenthonorar<sup>26</sup>

En anden indkomst, der ligeledes er omfattet af den begrænsede skattepligt, er indkomst fra konsulentvirksomhed og lignende. I henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 7 er vederlag modtaget for ydet rådgivning, konsulentvirksomhed eller lignende medhjælp, omfattet af den begrænsede skattepligt. Ligesom bestyrelses honorar er det her ligeledes ligegyldigt, hvorvidt honoraret udbetales i form af kontant vederlag eller i form af personalegoder. Det er også uden betydning, hvorvidt arbejdet er udført i Danmark eller udlandet, så længe arbejdet vedrører en virksomhed, der er beliggende i Danmark.

Det er endvidere ligegyldigt, hvorvidt der er tale om et honorar, der udbetales som led i et tjenesteforhold eller som led i en selvstændig erhvervsvirksomhed, så længe arbejdet er udført i udlandet. Hvis arbejdet er udført her i landet gælder bestemmelsen kun erhvervsdrivende virksomhed, der ikke udføres fra et fast driftssted. Hvis personen derimod modtager honorar for arbejde udført her i landet og forholdet mellem modtageren og hvervgiveren kan anses som et tjenesteforhold, vil vederlaget falde ind under KSL § 2, stk. 1, nr. 1.

Bestemmelsen i KSL § 2, stk. 1, nr. 7 gælder dog alene i det omfang forholdene i KSL § 2, stk. 7 gør sig gældende. Ifølge denne bestemmelse omfatter skattepligten alene personer, der tidligere har været omfattet af den ubegrænsede skattepligt til Danmark på grund af bopæl i henhold til KSL § 1, stk. 1, nr. 1. De personer, der har ydet rådgivning eller lignende, skal i henhold til denne bestemmelse have haft direkte eller indirekte indflydelse på ledelsen eller have haft kontrollen med kapitalen i den virksomhed der udbetaler vederlaget. Af samme bestemmelse fremgår det endvidere, at til afgørelse af indflydelsen skal personen eje eller have ejet mindst 25 % af kapitalen eller råde eller have rådet over mere end 50 % af stemmевærdien i selskabet, inden for en femårig periode. For opgørelse af ejerskabet gælder reglerne i ABL § 4, stk. 2 omkring opgørelse af ejerskabet af hovedaktionæraktier.

I tilfælde af der er tale om ejerskab af eller tidligere ejerskab af en erhvervsvirksomhed, der er drevet i personlig regi, gælder reglerne om den begrænsede skattepligt ligeledes. Det er her et krav, at den pågældende person har ejet mindst 25 % af egenkapitalen eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden. De samme regler gælder altså her, som for aktionærer jf. KSL § 2, stk. 7 afslutningsvis.

I nogle tilfælde kan der være tale om, at konsulenthonoraret bliver vurderet som vederlag for deltagelse i bestyrelse eller lignende. Dette giver ikke umiddelbart noget andet resultat efter intern dansk skatteret, da honoraret jf. tidligere stadig vil være omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark. På grund af den mellem Danmark og et andet land indgåede overenskomst vil dette dog ofte få en betydning alligevel. Dette forhold vil blive gennemgået i et senere afsnit.

---

<sup>26</sup> Kilde: Lærebog om indkomstskat, Aage Michelsen m.fl., 12. udgave, år 2007, kapitel 26, side 728 – 729. Ligningsvejledning 2008-3, afsnit D.A.2.7.

Ligesom bestyrelshonorarer vil ovenstående i midlertidig blive af sekundær karakter på grund af overenskomsternes fordelingsbestemmelser. Dette forhold gennemgås i et senere afsnit.

#### 5.4.9 Arbejdsudleje<sup>27</sup>

I den seneste tid har der været en del udenlandske arbejdere i Danmark. Disse arbejdere behøver ikke nødvendigvis at være ansat af en dansk arbejdsgiver. Ofte vil disse ligeledes kunne være udlejet fra en udenlandsk arbejdsgiver til en dansk hvervgiver. For at den danske stat i dette tilfælde ikke går glip af et skatteprovenu, er der i KSL § 2, stk. 1, nr. 3 indført regler om arbejdsudleje. Modtaget vederlag for personligt arbejde ved, at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, er herefter omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark. Det er her ligeledes uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

I henhold til KSL §§ 2, stk. 4 og 48 B beskattes indkomsten med en endelig skat på 30 % af bruttoindkomsten, herunder godtgørelser ydet i forbindelse med ophold og transport mv. Alternativt kan de pågældende personer vælge, at blive omfattet af reglerne om ubegrænset skattepligt til Danmark i henhold til KSL § 1, stk. 1, nr. 1<sup>28</sup> jf. KSL § 2, stk. 4 samt KSL § 2, stk. 1, nr. 1. I nogen tilfælde kan reglerne for grænsegængere anvendes jf. KSL §§ 5 A – 5 D, jf. senere afsnit om dette i analysedel tre.

Reglerne i KSL § 2, stk. 1, nr. 3 finder i midlertidig ikke anvendelse, hvis arbejdstageren er ubegrænset skattepligtig til Danmark eller i øvrigt er begrænset skattepligtig til Danmark i medfør af KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Reglen finder heller ikke anvendelse, i det omfang arbejdsgiveren er hjemmehørende i Danmark.

Kunstnere, sportsudøvere, musikere og artister, der er stillet til rådighed her i landet for at udføre arbejde her i landet, er ligeledes ikke omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark jf. skatte- og afgiftsudvalgets betænkning af 28. maj 1982.

Ud fra reglerne vil der umiddelbart kunne statueres arbejdsudleje i mange situationer. Det specielle ved arbejdsudleje er i midlertidig, at personen fortsat er i et formelt ansættelsesforhold til en udenlandsk arbejdsgiver (der både kan være en fysisk og juridisk person) og modtager løn fra denne. Dette samtidig med, at hvervgiveren er ansvarlig for og bærer risikoen for det udførte arbejde.

---

<sup>27</sup> Kilde: Lærebog om indkomstskat, Aage Michelsen m.fl., 12. udgave, år 2007, kapitel 26, side 728. Ligningsvejledning 2008-3, afsnit D.A.2.3.

<sup>28</sup> Danmark ændrede kildeskatteloven ved lov nr. 221 af 31. marts 2004 så valg muligheden var til stede. Dette skyldes EF-Dom C-234/01, Arnoud Gerritse hvor tysk bruttobeskatning blev anset som værende i strid med EF-traktatens regler om fri bevægelighed af arbejdskraft (artikel 39).

For bedømmelse af, om der er tale om arbejdsudleje, skal følgende forhold betragtes ud fra en samlet vurdering<sup>29</sup>:

- Hvervgiveren forestår den overordnede ledelse af arbejdet.
- Arbejdet udføres på en arbejdsplads hvervgiveren disponerer over og er ansvarlig for.
- Vederlaget til den udenlandske arbejdsgiver beregnes på baggrund af den medgåede tid eller anden sammenhæng mellem vederlaget og løn til arbejdstageren.
- Hvervgiveren er med til at fastsætte antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer.

På en række punkter minder ovenstående bestemmelser om reglerne om A-indkomst i KSL § 43 om tjenesteforhold. Forskellen mellem de to situationer er imidlertid, ved arbejdsudleje udbetales lønnen fra en udenlandsk arbejdsgiver.

I det omfang der statueres arbejdsudleje, består hvervgiverens arbejde i, at komme frem til det grundlag, hvori der skal tilbageholdes 30 %. Grundlaget vil her være den del af vederlaget, der kan henføres til vederlag til arbejdstageren. Ofte vil denne oplysning i midlertidig være svær at fremskaffe for den danske hvervgiver. Grundlaget for tilbageholdelse af de 30 % vil herefter være det samlede vederlag til den udenlandske arbejdsgiver.

Hvis den danske virksomhed bliver tildelt fuldmagt til at forestå udbetaling af lønnen, vil lønnen blive omfattet af reglerne i KSL § 43, stk. 1 om A-indkomst, jf. KSL § 46, stk. 5. Reglerne for arbejdsudleje gælder herefter ikke. En anden situation hvor reglerne for arbejdsudleje ikke gælder, er hvor arbejdstageren indgår i et tjenesteforhold med den oprindelige danske hvervgiver, men samtidig bliver videreudlejet til en dansk eller udenlandsk virksomhed. Den danske arbejdsgiver vil her være indeholdelsespligtig efter de almindelige regler.

I situationer, hvor der er tale om en ekspert inden for et område og vis arbejde bærer præg af selvstændig konsulentvirksomhed, kan hvervgiveren have svært ved at udføre instruktionsbeføjelser og forestå den overordnede ledelse af arbejdet. Arbejdsudleje vil i så fald ikke kunne statueres i dette tilfælde. Dette afhænger dog af den konkrete situation.

## 5.5 Lempelse i henhold til dansk ret

Der findes forskellige lempelsesmetoder, i de overenskomster Danmark har indgået med andre stater. Selv om der er lempelsesmetoder i overenskomsterne, er der stadig et behov for internretlige lempelsesregler. Dette skyldes først og fremmest, at der findes stater, Danmark ikke har indgået en overenskomst med. For det andet løser de indgåede overenskomster ikke altid dobbeltbeskatningsproblemerne.

I andre tilfælde ønsker den danske stat, at yde en ekstra lempelse udover den som de er forpligtet til, i henhold til overenskomsterne.

---

<sup>29</sup> Kilde: KSL cirkulære nr. 135 af 4.11.1988 pkt. 42.

I de efterfølgende afsnit gennemgås de i dansk skatteret gældende regler for lempelse for betalt udenlandsk skat.

### 5.5.1 Ligningslovens § 33<sup>30</sup>

De væsentligste danske regler, i forhold til lempelse, er den generelle lempelsesregel i LL § 33 og den specielle lempelsesregel for lønindkomst, som optjenes under ophold i udlandet på mindst seks måneder jf. LL § 33 A. Den store forskel mellem de to regler er, at der efter LL § 33 A skal lempes efter lempelsesmetoden eksemption med progressionsforbehold, ny metode, og efter LL § 33 lempes der efter almindelig credit. Derudover er der ikke mulighed for, at fratrække udenlandsk skat i den danske indkomst-opgørelse, jf. KSL § 23.

Lempelsen efter LL § 33 kan påberåbes af fysiske personer, både de der er ubegrænsede og begrænsede skattepligtige til Danmark. Dog er det kun skat af udenlandsk indkomst og ikke udenlandsk formueskat, der omfattes af LL § 33. Ejendomsværdiskat er en formueskat, derfor indeholder ejendomsværdiskatteloven § 12 en intern lempelsesregel om almindelig credit.

Det fremgår af LL § 33, stk. 1, 1. punktum, at der kun kan opnås fradrag for udenlandsk skat af indkomst, som er optjent i udlandet. Der skal dokumenteres hvor meget skat, der er betalt i udlandet. Der er to øvre grænser for, at opnå lempelse efter LL § 33. Den første er, at der ikke kan foretages større fradrag end den skat, der faktisk er betalt i udlandet. Efter den anden grænse kan fradraget ikke overstige den del af den samlede danske skat, som forholdsmæssigt falder på den i udlandet beskattede indkomsten jf. LL § 33, stk. 1, 2. punktum. Dette maksimum for lempelsen beregnes således:

$$\frac{\text{Dansk skat} \times \text{Den lempelsesberettigede indkomst}}{\text{Global indkomst}}$$

Ovenstående brøk vil blive gennemgået senere i hovedopgaven.

For et eksempel på, hvorledes lempelse efter almindelig credit foregår, henvises der til afsnit om lempelse efter almindelig credit i modeloverenskomsten.

### 5.5.2 Ligningslovens § 33 A<sup>31</sup>

Som skrevet tidligere er LL § 33 A en lempelsesregel efter eksemptionsmetoden med progressionsforbehold, ny metode. Reglen får betydning, når en ubegrænset skattepligtig arbejder i udlandet og opholdet varer minimum seks måneder. LL § 33 A fører til et nedslag i den danske skat, med den skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Dette gør oftest, at den udenlandske lønindkomst kun beskattes i udlandet.

LL § 33 A kan anvendes uanset, om der er tale om arbejde for en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver.

<sup>30</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 4, side 134-139

<sup>31</sup> Kilde: Ligningsvejledningen 2008-3, afsnit D.C.2

Oprindeligt var formålet med indførelsen af LL § 33 A, at gøre det nemmere for danske eksportvirksomheder, at ansætte dansk arbejdskraft til udførelse af arbejde i udlandet. Men der er ikke noget krav om, at arbejdsgiveren er underlagt dansk skattepligt. LL § 33 A omfatter kun lønindkomst erhvervet ved personligt arbejde i tjenesteforhold.

Ifølge LL § 33 A, stk. 1, 1. punktum er det kun ubegrænsede skattepligtige personer, jf. KSL § 1, som er berettiget til LL § 33 A lempelse. Med indførelsen af LL § 33 A, stk. 1. sidste punktum vil også en person, som er ubegrænset skattepligtigt ved udlandsopholdets start, og dette ophører inden for seks måneder, kunne opnå lempelse for den løn, der er optjent i perioden indtil skattepligtens ophør.

Efter LL § 33 A, stk. 3 yder Danmark halv lempelse, hvis Danmark er tillagt beskatningsretten til udenlandske lønindkomst efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

#### 5.5.2.1 Krav til udlandsopholdet<sup>32</sup>

Betingelsen for, at lempelse kan finde sted er, at den skattepligtige erhverver sin lønindkomst under ophold uden for riget i mindst seks måneder. Når der tales om riget regnes Færøerne og Grønland også med, derfor vil arbejde udført i disse lande ikke være omfattet af LL § 33 A.

Som tidligere nævnt skal opholdet udenfor riget minimum være seks måneder, og indenfor dette tidsrum må opholdet være afbrudt af ferie og lignede i højst 42 dage sammenlagt. Det er ikke noget krav, at der under hele udlandsopholdet skal være lønnet beskæftigelse for at udløse lempelsen i LL § 33 A. Det er opholdets længde i udlandet, der bestemmer lempelsen. Personen må godt have opholdt sig i flere fremmede stater indenfor de seks måneder. Et eksempel kunne være en person, som har arbejdet i 5 måneder og 14 dage i udlandet og har optjent 14 dages ferie. Ferien kan ikke afholdes i Danmark, idet udlandsopholdet så ikke vil have haft en varighed på mindst seks måneder. Uanset grunden til afbrydelse af et ophold før de seks måneder, vil lempelse efter LL § 33 A være udelukket.

Afbrydelse af opholdet i udlandet må kun være afbrudt af ophold her i riget på sammenlagt 42 dage. Ferien i udlandet tæller ikke med ved opgørelsen af denne 42-dages frist. Endvidere gælder det, at ferie afholdt i Danmark ikke tæller med, hvis ferien afholdes forinden udlandsopholdet påbegyndelse eller dets ophør.

Antallet af dage, både i forbindelse med opholdets længde og ferie, regnes med brudte døgn. Kommer en person således hjem til Danmark kl. 22.00 lørdag og rejser igen mandag kl. 10.00, vil der være tale om tre dages ophold i Danmark. Skulle opholdet i udlandet være længere end seks måneder, forlænges opholdet her i riget med syv dage for hver måned udover de seks måneder. Det er en betingelse, at personens ferieophold m.v. i riget sammenlagt har en varighed på højst 42 dage, inden for enhver afsluttet seks måneders periode.<sup>33</sup>

<sup>32</sup> Kilde: Ligningsvejledningen 2008-3, afsnit D.C.2

<sup>33</sup> Kilde: TfS 2003.426 H

Når personen opholder sig i Danmark, i relation til 42 dages reglen, er det uden betydning om afbrydelsen skyldes afholdelse af ferie, afspadsring eller sygdom. Kommer opholdet udover de 42 dage i Danmark, er seks måneders fristen brudt og retten til lempelse efter LL § 33 A er fortabt.

#### 5.5.2.2 Beregningen af LL § 33 A-lempelsen<sup>34</sup>

LL § 33 A lempelsen skal beregnes efter lempelsesmetoden eksemption med progressionsforbehold, ny metode. Først opgøres den danske skat af globalindkomsten, inklusiv den lempelsesberettigede indkomst. Den beregnede danske skat nedsættes med det beløb, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Størrelsen af den lempelsesberettigede indkomst har stor betydning for størrelsen af lempelsen i den danske skat. En tommelfingerregel er, *jo flere indtægter og jo færre fradrag, der skal henføres til den lempelsesberettigede indkomst, desto større bliver nedsatget i den danske skat.*<sup>35</sup>

For et eksempel på, hvorledes lempelse efter eksemptionsmetoden foregår, henvises der til afsnit om lempelse efter eksemptionsmetoden i modeloverenskomsten.

For en illustration af, hvornår lempelse efter LL § 33 A kan anvendes der henvises til bilag I.

#### 5.5.2.3 Samspillet mellem LL § 33 A og overenskomsterne<sup>36</sup>

Den fysiske skattepligtige person kan selv vælge, om den ønsker lempelse efter LL § 33 A eller en given overenskomst. Dog kan den fysiske person ikke påberåbe sig begge regelsæt, for samme indkomst.

En overenskomst kan ikke medføre en skærpet beskatning, princippet er en lovbestemt undtagelse i LL § 33 A, stk. 3. Har overenskomsten tillagt Danmark beskatningsretten til den udenlandske lønindkomst, reduceres nedsættelsen i den danske skat til halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst. Nedsættelsen i henhold til ovenstående paragraf, gælder dog ikke for fysiske personer, der er udsendt af den danske stat eller anden dansk myndighed. Det er uden betydning, om der foreligger en faktisk dobbeltbeskatningssituation<sup>37</sup>.

<sup>34</sup> Kilde: Ligningsvejledningen 2008-3, afsnit D.C.2

<sup>35</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 258

<sup>36</sup> Kilde: Ligningsvejledningen 2008-3, afsnit D.C.2

<sup>37</sup> Kilde: TfS 1997, 364 ØLD



## 6. Modeloverenskomsten

### 6.1 Historie

Mange organisationer har gennem tiderne arbejdet med udarbejdelse af modeloverenskomster. Det var Folkeforbundet<sup>38</sup>, der startede med dobbeltbeskatningsproblemerne allerede i 1923, hvor der blev udgivet en betænkning. Folkeforbundet afholdte to skattekonferencer og disse resulterede i 1946 London-modeloverenskomsten.

Herefter er arbejdet med modeloverenskomster først og fremmest sket i OECD's regi. Den første modeloverenskomst kom i 1963 og den vedrørte indkomst og formue, denne blev i 1977 afløst af en ny. Modeloverenskomsten er blevet revideret flere gange siden 1977 og blev senest i 2005 opdateret.

Overenskomsternes fundamentale funktion er, at forhindre international dobbeltbeskatning gennem lempelse af de nationale skattekrav. Princippet i, at en overenskomst ikke udgør en selvstændig hjemmel for beskatning, er i teorien kaldt den *gyldne regel*. Overenskomster er folkeretlige bindende traktater. Den *gyldne regel* er accepteret i de fleste stater, men er ikke et udtryk for nogen folkeretlig forpligtelse. Derfor kan de enkelte lande godt i deres interne ret gennemføre regler, som knytter beskatningsudløsende begivenheder sammen med reguleringen i overenskomsterne.

De fleste danske overenskomster er bilaterale overenskomster, som betyder aftaler indgået mellem to lande. Der findes en markant undtagelse, nemlig den nordiske multilaterale overenskomst.

### 6.2 De omfattede skatter<sup>39</sup>

Overenskomsterne omfatter kun visse skatter jf. artikel 2. I modeloverenskomsten og de fleste indgåede danske overenskomster anvendes på indkomst- og formueskatter jf. artikel 2, stk. 1. Der er givet en definition i artikel 2, stk. 2, af hvad der forstås som indkomst- og formueskatter. I denne er nævnt, at overenskomsten omfatter skatter, der pålignes på grundlag af indkomst og formue. Skatter beregnet på grundlag af kapitalgevinster og løn samt skatter på rene formueforøgelse. I overenskomstens artikel 2, stk. 3 står forskellige skatter i overenskomststaterne nævnt, og som overenskomsten i hvert fald omfatter.

Visse skatter er klart omfattet af artikel 2. De danske skatter såsom indkomst- og formueskatter for fysiske personer, der har tilsvarende formulering som modeloverenskomsten, er klart omfattet af overenskomsterne. Derfor er det ikke nødvendigt, at foretage en sondring mellem skat af de i personskatteloven nævnte forskellige indkomstkategorier, idet alle skatter i loven er omfattet.

Modsat er visse skatter og afgifter ikke omfattet af overenskomsterne. Moms og diverse punktafgifter er eksempler på indirekte skatter, som generelt er undtaget fra overens-

---

<sup>38</sup> Folkeforbundet eksisterede fra 1920 til 1946 og formålet med organisationen var at sikre verdensfreden og forbedre det internationale samarbejde.

<sup>39</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 3, side 82-86

komsternes anvendelsesområde. Endvidere er gave- og arveafgift for det meste undtaget fra overenskomsterne.

I artikel 2, stk. 4 er der en generalklausul, i den er der taget højde for, at der ved indgåelsen af en overenskomst eventuelt indføres nye skatter, som ikke er nævnt i artikel 2, stk. 3. Derfor skal overenskomsten jf. art 2, stk. 4 også omfatte *alle skatter af samme eller væsentligt samme art*, der er pålagt efter datoen for underskrivelse af overenskomsten. Derfor er det ikke blot skatter, som afløser ældre skatter, men også helt nye skatter, der kan blive omfattet af en overenskomst. Når der skal vurderes, om der er tale om skatter af samme eller væsentligt samme art, skal artikel 2, stk. 4, læses i sammenhæng med definitionen i artikel 2, stk. 2.

### 6.3 De omfattede personer<sup>40</sup>

I modeloverenskomstens artikel 3, stk. 1, litra a er der en definition af udtrykket *person*. I denne artikel er udtrykket defineret som en fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer. Derudover findes der i artikel 3, stk. 2 en generel fortolkningsregel.

Trods den brede definition giver det i de fleste tilfælde ikke anledning til tvivlsspørgsmål.

### 6.4 Hjemmehørende<sup>41</sup>

I artikel 1 står nævnt, at personen skal være hjemmehørende i en eller begge de kontraherende stater. Personen er hjemmehørende i en kontraherende stat, hvis personen er skattepligtig på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignede kriterium jf. artikel 4, stk. 1. I de fleste tilfælde anses personen for, at være hjemmehørende i en af de kontraherende stater, hvis personen efter de interne skattepligtsregler i denne stat er ubegrænset skattepligtig. Derfor skal personen kun anses for, at være hjemmehørende i en overenskomststat, hvis det skyldes et af de ovennævnte eksempler.

Personer, som er begrænsede skattepligtige, er ikke hjemmehørende, jf. artikel 4, stk. 1, 3. punktum. Dette gør, at personen ikke kan få overenskomstlempelse, hvis personen blot er begrænset skattepligtig til begge overenskomststater, jf. artikel 1.

Udtrykket hjemmehørende er ikke defineret klart og udtømmende i artikel 4, stk. 1, men er fastlagt ved en henvisning til intern ret i begge overenskomststater. Derfor kan der opstå situationer, hvor en person i henhold til betingelserne i artikel 4, stk. 1, må anses for at være hjemmehørende i begge overenskomststater. Det vil sige, at personen har dobbeltdomicil.

Det er ikke af betydning, om personen er hjemmehørende i en eller begge stater, for at blive beskyttet af overenskomsten eller ej. Det er slået fast i modeloverenskomsten artikel 1, at overenskomsten også omfatter tilfælde, hvor en person anses for hjemmehø-

<sup>40</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 3, side 86

<sup>41</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 3, side 86-87

rende i begge stater. Dette må antages, at være gældende også, selvom der i en konkret overenskomst ikke er en sådan udtrykkelig bestemmelse.

Om en person har dobbeltdomicil i medfør af artikel 4, stk. 1, får ingen stor betydning i relation til lempelsen i overenskomststaterne. Fordelingsbestemmelserne i artikel 6-22 og metodebestemmelsen i artikel 23 er opbygget således, at en person kun er hjemmehørende i én af staterne. Problemet er løst i artikel 4, stk. 2 og 3 i modeloverenskomsten, som fastslår, hvilken af de to stater der ved anvendelsen af overenskomsten, skal anses som domicilland.

#### 6.4.1 Virkningen af en dobbeltdomicilklausul<sup>42</sup>

Grundlæggende er modeloverenskomsten opbygget med det udgangspunkt, at der er domicillandsbeskatning. Dette betyder, at modeloverenskomsten i højere grad begrænser beskatningen i overenskomstens kildeland end beskatningen i domicillandet.

Artikel 4, stk. 2 sikrer, at personen der i henhold til artikel 4, stk. 1 har dobbeltdomicil, alligevel i relation til overenskomsten kun kan anses for, at være hjemmehørende i kun én af overenskomststaterne. Konsekvensen af dette er, at selv om personen er ubegrænset skattepligtig til et land, vil dette kun blive betragtet som kildeland. Når en overenskomst, for det meste begrænser overenskomstens kildelands beskatning mere end domicillandets beskatning, er det normal til fordel for den pågældende person, hvis overenskomsten har en dobbeltdomicilklausul.

Staten, som bliver kildeland efter dobbeltdomicilklausulen, må kun beskatte indkomst i det omfang, overenskomstens kildeland i henhold til fordelingsbestemmelserne i artikel 6-22 udtrykkeligt har fået tillagt beskatningsretten. Dette selv om personen er ubegrænset skattepligtig i kildelandet. Uanset om personen i henhold til intern ret beskattes efter et globalindkomstprincip. Konsekvensen bliver, at overenskomstens kildeland kun kan gennemføre beskatning i overensstemmelse med et territorialprincip.

#### 6.4.2 Dobeltdomicilklausulen<sup>43</sup>

Problemet hvor en fysisk person, som efter artikel 4, stk. 1, anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater, løses af artikel 4, stk. 2. Kriterierne i artikel 4, stk. 2 listes op i en prioriteret orden. En vis overlapning mellem de enkelte kriterier kan ikke undgås i praksis. Men det er udelukket at foretage en egentlig samlet vurdering med inddragelse af samtlige kriterier i artikel 4, stk. 2.

##### 6.4.2.1 Fast bolig til sin rådighed<sup>44</sup>

Har en person fast bolig til sin rådighed i den ene overenskomststat og ikke i den anden, skal personen anses for hjemmehørende i den stat, hvor personen har sin faste bolig jf. artikel 4, stk. 2, litra a, 1. punktum. Skyldes den ubegrænsede skattepligt i den ene stat, ophold i en vis periode, mens der i den anden stat er en fast bolig til rådighed,

<sup>42</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 3, side 88

<sup>43</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 3, side 94

<sup>44</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 3, side 94-96

er dobbeltdomicil problemet allerede løst. Konsekvensen heraf er, at personen skal anses for hjemmehørende i den stat, hvor den fast bolig er til rådighed, uanset om personen måtte opholde sig mere i den anden stat.

Udtrykket fast bolig skal, som de øvrige udtryk i artikel 4, stk. 2, tillægges en international betydning og skal fortolkes uafhængigt af intern ret. Hvis overenskomststaterne ikke gjorde dette, vil dobbeltdomicil problemet oftest ikke kunne løses.

Den faste bolig skal have en vis varig karakter og være til personens rådighed kontinuerligt på alle tider af året. Midlertidige boliger, såsom et hotelværelse, et sommerhus, en jagtthytte eller lignede, vil oftest ikke være tilstrækkeligt. Dog kan et sommerhus i visse tilfælde have en sådan karakter, at det via anvendelsen opfylder betingelserne for en fast bolig. Det er ikke noget krav, at personen skal eje boligen i længere tid, personen skal blot have rådighed over den i en vis periode. Derfor kan et lejet værelse være tilstrækkeligt.

Det er næppe tilstrækkeligt med en ren boligmulighed. Der skal formentligt være en vis personlig tilknytning til boligen i form af faktisk benyttelse af den. For en vurdering af, om der er en fast bolig til rådighed, kan det ikke udelukkes, at der skal inddrages elementer, som også er indeholdt i det subsidiære kriterium i artikel 4, stk. 2, litra a, 2. punktum.

I praksis er der tvivl om, hvilke krav der kan stilles til den personlige tilknytning til en hidtil benyttet bolig. For eksempel kan en lejet bolig gøre sig ud for en fast bolig. Problemstillingen har ikke været forelagt en domstol, SKAT har i SKM 2002.438 TS udtalt, at en udlejningsperiode på 8 måneder må antages, at medføre der ikke er en bolig til rådighed i Danmark.

#### 6.4.2.2 Centrum for livsinteresser<sup>45</sup>

Har en person fast bolig til rådighed i begge stater, er det efter artikel 4, stk. 2, litra a, 2. punktum afgørende, hvor personen har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser også kaldet centrum for sine livsinteresser. Har personen kun en bolig i en af staterne eller ingen bolig i nogen af staterne, er dette kriterium uden betydning.

Ifølge kommentarerne fra OECD skal der ved afgørelsen af, hvor en person har sine livsinteresser placeret, tages hensyn til familie, sociale, politiske, kulturelle forhold, samt beskæftigelse eller andre aktiviteter, personens forretningssted, stedet hvorfra personen administrerer sine aktiver og så videre. For at endeligt at afgøre det, skal der foretages en samlet vurdering, hvor der skal lægges særlig vægt på personens egne handlinger.

Udtalelserne er i teorien blevet taget som udtryk for, at de personlige forbindelser skal tillægges større betydning end de økonomiske forbindelser. Fortolkningen fremgår ikke klart af bestemmelser eller i de nævnte kommentarer. I praksis vil det være svært, at lave en skarp sondring mellem de personlige og økonomiske forbindelser, idet personen som har dobbeltdomicil, vil have personlige og/eller erhvervsmæssige forbindelser knyt-

---

<sup>45</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 3, side 96-97

tet til begge stater. Fortolkningen af, at personlige forbindelser i tvivlstilfælde, skal tillægges større betydning end de økonomiske, synes velbegrundet ud fra, hvad der typisk har størst betydning for fysiske personer.

Afgørelsen af, hvor personen har sit centrum for livsinteresser, skal foretages ud fra konstaterbare fakta. Det, at personen opholder sig mere i den ene stat end i den anden overenskomststat, medfører ikke nødvendigvis, at personen har sine livsinteresser i den første stat. Ved at inddrage elementer der også indgår i et mere subsidiært kriterium, er der ikke tale om, at man ophæver den hierarkiske opbygning af kriterierne i artikel 4, stk. 2. Personens sædvanlige opholdssted kan fortælle noget om, hvor personen har sit centrum for livsinteresser.

#### 6.4.2.3 Sædvanligt ophold og statsborgerskab<sup>46</sup>

Dette kriterium er afgørende i to situationer jf. artikel 4, stk.2, litra b. Kriteriet er afgørende, hvis en person har rådighed over en fast bolig i begge stater, og det ikke kan afgøres, hvor han har sit centrum for livsinteresser. Det er også afgørende i de tilfælde, hvor personen slet ikke har rådighed over en fast bolig i nogen af staterne.

Afgørende for kriteriet er, hvor personen sædvanligvis opholder sig. Stedet en person sædvanligvis opholder sig, er ikke nødvendigvis det sted, hvor personen opholder sig mest inden for en given periode. Der skal en tilstrækkelig periode til, så det kan fastslås, hvor personen sædvanligvis opholder sig.

Kan dobbeltdomicil problemet ikke løses ved hjælp af kriteriet sædvanligvis ophold, skal personen anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor personen er statsborger jf. artikel 4, stk. 2, litra c. Om en fysisk person er statsborger i en af overenskomststaterne afgøres af, om personen efter de interne regler i de enkelte overenskomststater har indfødsret dér, jf. artikel 3, stk. 1, litra g.

#### 6.4.2.4 Gensidig aftale<sup>47</sup>

Er problemet ikke løst efter nogen af de ovennævnte kriterier, skal de to kontraherende stater løse problemet ved gensidig aftale jf. artikel 4, stk. 2, litra d. De kontraherende stater har en pligt til, at nå frem til et resultat.

Gensidig aftale kan først tages i brug, når de øvrige kriterier ikke giver nogen løsning. Har en person fast bolig til rådighed i begge stater og er den personlige og økonomiske tilknytning lige stærk til begge stater, kan myndighederne ikke indgå en gensidig aftale som fører til, at personen skal anses at være hjemmehørende i den stat, hvor personen ikke sædvanligvis opholder sig. Personen har et berettiget krav om, at dobbeltdomicil problemet løses efter artikel 4, stk. 2, litra a-c, hierarkisk opstillede kriterier.

---

<sup>46</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 3, side 97-98

<sup>47</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 3, side 98-99

## 6.5 Lempelse for dobbeltbeskatning

### 6.5.1 Fordelingsbestemmelsernes funktion<sup>48</sup>

Overenskomsternes vigtigste funktion er, at forhindre eller begrænse dobbeltbeskatning af samme indkomst. Dette opnås ved, at overenskomsten kridter linierne op for beskatningen i en eller begge overenskomststater.

En begrænsning af de to staters beskatning er først og fremmest reguleret i fordelingsbestemmelserne, jf. artikel 6-22 i modeloverenskomsten. Men for domicillandet er dette sammenholdt med artikel 23. Hovedprincippet er, at hvis den ene stat er tildelt beskatningsretten, skal den anden stat begrænse sin beskatning og omvendt. Dette gør, at beskatningsretten til en given indkomst eller formue er tildelt den anden stat. Det er meget forskelligt alt efter, om der er tale om overenskomstens kildeland eller domicilland.

Modeloverenskomsten bygger på en forudsætning om domicillandsbeskatning<sup>49</sup>. Overenskomstens kildeland må kun beskatte indkomst, hvis der i artikel 6-21 er nærmere definition heraf. Modsat kan domicillandet som udgangspunkt beskatte den globale indkomst, men må i tilfælde af mangel på beskatningsret yde lempelse i overensstemmelserne i artikel 23 jf. 6-21. Ligeledes gælder det for beskatning af formue jf. artikel 22 sammenholdt med artikel 23.

Begrænsningen af beskatningen i overenskomststaterne bygger på samme synspunkt som i den sontring, der er kendt i de fleste skattesystemer, mellem ubegrænsede og begrænsede skattepligt. I dansk intern ret er ubegrænset skattepligt forudsat en personlig tilknytning jf. KSL § 1, modsat forudsætter modeloverenskomsten artikel 4 en personlig tilknytning til domicillandet i den stat den, hvor den pågældende er hjemmehørende. Som udgangspunkt kan domicillandet beskatte den globale indkomst. Det kan sammenlignes med globalindkomstprincippet, der er i intern dansk skatteret for ubegrænset skattepligtige. Reglerne om globalindkomstprincippet findes i SL § 4.

Endvidere gælder det, at det er indkomsten, der har tilknytning til territoriet ved begrænset skattepligt jf. KSL § 2 og ved modeloverenskomstens fordeling af beskatningsretten til kildelandet. Det er i begge tilfælde et territorialprincip, der bliver anvendt.

### 6.5.2 Indkomstkvalifikation<sup>50</sup>

Fordelingsbestemmelserne i modeloverenskomsten artikel 6-22 er opdelt i forskellige indkomstkategorier. Det er af afgørende betydning at fastslå hvilken type indkomst, der er tale om. Der er forskel på, hvorledes de enkelte bestemmelser fordeler beskatningsretten.

Opdelingen i forskellige indkomstkategorier giver vanskelige afgrænsningsproblemer, disse findes også i intern dansk ret. Hvis forskellige udtryk undersøges, kan det konstateres, at de enkelte udtryk har et kerneindhold, som går igen i mange indkomstsysteme.

<sup>48</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 4, side 109-110

<sup>49</sup> Kilde: Indkomstbeskatning II, Thøger Nielsen; side 549

<sup>50</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 117-120

mer. Men samtidig kan det konstateres, at når man bevæger sig uden for et sådant kerneområde, vil der være uklarhed eller uenighed om udtrykkets betydning. Hertil kommer, at en bestemt indkomstkategori ikke er defineret klart i en stats interne skatteret og kategorien kan være ukendt i andre stater.

Indkomstkvalifikation i overenskomststaterne er forskellig, og det kan føre til dobbeltbeskatning. Denne forskellighed i kvalifikationen i indkomsten vil også kunne føre til det modsatte nemlig dobbelt ikke-beskatning. Begge situationer er uheldige og bør undgås. I mange tilfælde har modeloverenskomsterne regler, som forhindrer forskellig indkomstkvalifikation.

### 6.5.3 Placering af indkomstkilden<sup>51</sup>

Fordelingsbestemmelserne i modeloverenskomsten artikel 6-22 er baseret på en forudsætning om, at en person kun er hjemmehørende i én af overenskomststaterne. Staten, der ikke er domicilland efter overenskomsten, bliver i fremstilling om international skatteret ofte benævnt kildeland.

Når der anvendes en overenskomst, er det i de fleste tilfælde ikke svært at fastslå, hvorfra indkomsten hidrører. Almindelig fortolkning af overenskomstens bestemmelser giver som udgangspunkt løsningen. Her gives et kort overblik over fordelingsbestemmelsernes fordeling af beskatningsretten. Først skal det gøres klart, hvorledes indkomstkilden for de forskellige indkomstkategorier normalt er placeret.

For fast ejendom gælder der et beliggenhedsprincip. Princippet betyder, at indkomstkilden er placeret i den stat, hvor den faste ejendom er beliggende. Dette er både i forhold til løbende indtægter fra ejendommen og kapitalgevinster ved afståelse jf. artikel 6 og artikel 13, stk. 1. Princippet er også gældende i dansk ret jf. KSL 2, stk. 2.

Udbytte hidrører fra den stat, hvor det udbyttebetalende selskab er beliggende, jf. artikel 10, stk. 1, mens renter som udgangspunkt anses, at hidrøre fra betaleren jf. artikel 11, stk. 5.

Ved personlige tjenesteydelser findes der forskellige regelsæt ud fra arbejdsgivers status. Hovedreglen i artikel 15 er, at indkomstkilden er placeret dér, hvor arbejdet udføres. En mere detaljeret gennemgang af de enkelte emner vil komme senere i hovedopgaven.

### 6.5.4 Overenskomstlempelse i domicillandet<sup>52</sup>

Hvis beskatningsretten til en indkomst eller formue i henhold til fordelingsbestemmelserne i artikel 6-22 er tildelt overenskomstens kildeland, skal domicillandet yde lempelse i overensstemmelse med artikel 23. Der er anbefalet to muligheder, eksemption med progressionsforbehold og almindelig credit. I danske overenskomster foreskrives lempelse efter metoden matching credit.

---

<sup>51</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 120-124

<sup>52</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 125

#### 6.5.4.1 Lempelsesbrøken<sup>53</sup>

Lempelsesbrøken danner grundlag for et maksimum af det nedslag, der skal ske i den danske skat, når Danmark er domicilland. Dette gælder, hvad enten der skal lempes efter metoden eksemption med progressionsforbehold efter ny metode, almindelig credit eller matching credit. Brøken sikrer, at nedslaget i den danske skat ikke overstiger den danske skat på den lempelsesberettigede indkomst. Lempelsesbrøken ser ud som følgende:

$$\frac{\text{Dansk skat} \times \text{Den lempelsesberettigede indkomst}}{\text{Global indkomst}}$$

Elementerne som kan ses i ovenstående brøk, vil kort blive gennemgået.

*Dansk skat* er den skat, der før overenskomstlempelsen er beregnet i Danmark af globalindkomsten. Det vil sige inklusiv den danske skat af den lempelsesberettigede indkomst fra overenskomstens kildeland.

*Globalindkomsten* er den skattepligtige globale indkomst opgjort efter interne danske skatteregler. Det vil sige inklusiv den lempelsesberettigede indkomst fra overenskomstens kildeland.

*Den lempelsesberettigede indkomst* er den indkomst, opgjort i domicillandet Danmark, som overenskomstens kildeland er tillagt beskatningsretten til i fordelingsbestemmelserne artikel 6-21. Sagt på en anden måde så er det den indkomst, som overenskomstens kildeland ifølge bestemmelserne i artikel 6-21 kan eller kun kan beskatte.

## 6.6 Fordelingsbestemmelsernes indhold

### 6.6.1 Artikel 5 - Fast driftssted<sup>54</sup>

Fast driftssted er defineret i artikel 5 i modeloverenskomsten, og er udformet således, at der i stk. 1-3 er en positiv afgrænsning af begrebet fast driftssted. Modsat er der en negativ afgrænsning i stk. 4 over for forskellige aktiviteter, der ikke kan anses for at udgøre et fast driftssted. Endvidere er der i stk. 5-6 angivet et enten eller kriterium, hvorefter en agent eller fuldmægtig mv. i visse tilfælde kan statuere et fast driftssted for agenturgiver eller fuldmagtsgiver mv.

<sup>53</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 125-127

<sup>54</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 166-178



Den positive afgrænsning i artikel 5, stk. 1-3 af begrebet fast driftssted kan angives således<sup>55</sup>:

1. I denne overenskomst betyder udtrykket fast driftssted et forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves
2. Udtrykket fast driftssted omfatter især:
  - a. Et sted, hvorfra foretagendet ledes
  - b. En filial
  - c. Et kontor
  - d. En fabrik
  - e. Et værksted
  - f. En grube- en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.
3. Et bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde skal i sig selv kun medføre, at stedet betegnes som fast driftssted, hvis det opretholdes mere end 12 måneder.

Betingelse nummer et skal være opfyldt, for at der er tale om et fast driftssted. Dette gælder også, selvom der er tale om et forhold, der er nævnt i stk. 2. F.eks. kan et kontor ikke være et fast driftssted, hvis der ikke udøves en erhvervsmæssig aktivitet på kontoret.

I artikel 5, stk. 4 er der en negativ afgrænsning, hvilket består af en række undtagelser til den generelle definition ovenfor. Undtagelserne kan i hovedtræk sammenfattes således, at virksomheder af forbedrende eller af hjælpende karakter, ikke er omfattet af begrebet fast driftssted.

Der er angivet et subsidiært kriterium for fast driftssted i artikel 5, stk. 5, der kun finder anvendelse, hvis betingelserne i artikel 5, stk. 1 og 2 ikke er opfyldt. Bestemmelsen gør, at en repræsentants arbejde i kildelandet kan statueres som fast driftssted. Repræsentanten skal have fuldmagt til, at indgå kontrakter på virksomhedens vegne og denne skal benyttes flere gange. I den engelske version af modeloverenskomsten anvendes udtrykket "agent" om den person, hvis aktivitet kan medføre fast driftssted. Som følge af dette kaldes reglen i art 5, stk. 5 ofte for agentreglen.

Agentreglen skal dog læses i sammenhæng med artikel 5, stk. 6. Hvis betingelserne i artikel 5 stk. 6 er opfyldt, kan foretagendet ikke have et fast driftssted efter artikel 5 stk. 5. I artikel 5 stk. 6 er der visse uafhængige repræsentanters aktivitet, der undtages fra, at få fast driftssted for foretagendet efter artikel 5 stk. 5. Afgrænsningen i artikel 5 stk. 6 omfatter de tilfælde, hvor foretagendet driver forretning i kildelandet gennem en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant. Endvidere gælder det, at disse personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed.

---

<sup>55</sup> Kilde: OECD's modeloverenskomst art 5, stk. 1-3

### 6.6.2 Artikel 6 - Indkomst fra fast ejendom<sup>56</sup>

I modeloverenskomsten findes bestemmelsen vedrørende indkomst fra fast ejendom i artikel 6. Ifølge denne fordeles beskatningsretten til indkomsten fra ejendommen på grundlag af beliggenhedsprincippet. Dette betyder, at hvis en ejendom er beliggende i overenskomstens kildeland, kan denne stat beskatte indkomsten fra ejendommen jf. artikel 6. Det pågældende domicilland skal lempe efter eksemptionsmetoden eller credit-metoden jf. artikel 23 A eller B.

Det før omtalte beliggenhedsprincip udtrykker, at der er en særlig nær forbindelse mellem den faste ejendom og det stykke jord, hvorpå den er beliggende. Dette grundprincip er en grundpille i den internationale skatteret. Det er kun i de tilfælde, hvor fast ejendom er beliggende i overenskomstens kildeland, som er omfattet af artikel 6. Er den derimod beliggende i domicillandet eller i en tredjestat, omfattes den ikke af artikel 6, men oftest af artikel 21, der giver domicillandet beskatningsretten.

Definitionen af udtrykket fast ejendom fastlægges i artikel 6, stk. 2, 2. punktum, men også ved henvisning til lovgivningen i overenskomstens kildeland, jf. artikel 6, stk. 2, 1. punktum. I 2. punktum findes en negativ afgrænsning over for skibe, både og luftfartøjer som, uanset intern ret i overenskomstens kildeland, ikke vil kunne anses for fast ejendom. Der er også en positiv afgrænsning under 2. punktum, som går ud på at f.eks. indkomst fra landbrug og skovbrug, uanset regler i intern ret, skal betragtes som indkomst fra fast ejendom.

Selvom intern ret siger noget andet, skal fordelingen af beskatningsretten til indkomst fra fast ejendom afgøres efter artikel 6 og ikke efter artikel 7. Dette er bestemt af artikel 6, stk. 4, som er en prioritering af OECD. Dette er for at sikre, overenskomstens kildeland kan beskatte indkomst fra fast ejendom beliggende på dets territorium, selvom ejendommen ikke kan henføres til et fast driftssted i overenskomstens kildeland.

Opgørelse af indkomst fra fast ejendom er ikke angivet nærmere i artikel 6, men skal opgøres efter overenskomstens kildelands interne opgørelsesregler.

### 6.6.3 Artikel 10- Udbytte<sup>57</sup>

Artikel 10 omfatter udlodninger fra selskaber, der udgør selvstændige skattesubjekter, som f.eks. aktie- og anpartsselskaber. Kendetegnet ved udlodningerne er at den enkelte aktionær ikke beskattes af den løbende indtjening i selskabet, men derimod først bliver beskattet ved udlodning fra selskabet til aktionæren.

Artikel 10 omfatter i øvrigt kun udlodninger fra et selskab, der er hjemmehørende i den ene overenskomst stat til en aktionær, der er hjemmehørende i den anden stat. Artiklen omfatter således ikke, udbytter fra domicillandet og et tredje land. Sådanne udbytter vil være omfattet af artikel 21 om andre indkomster.

<sup>56</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 227-229

<sup>57</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 233-237

Det er endvidere aktionærens domicilland, der udgør domicilland i henhold til artikel 10, da det er aktionæren, der er skattepligtig af indkomsten. Det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, udgør kildelandet.

Hovedreglen i artikel 10 er, at domicillandet er det land, der er tildelt retten til beskatning af udbyttet. Denne hovedregel brydes imidlertid af en undtagelse i artikel 10, stk. 2, hvorefter kildelandet kan beskatte udlodningen med op til 15 % af bruttoudlodningen. Domicillandet skal herefter efter artikel 23A, stk. 2/artikel 23B, stk. 1 yde almindelig credit lempelse for den pålagte skat.

I de enkelte lande kan der være forskellige definitioner af, hvad der forstås som udbytte. I artikel 10, stk. 3 er der en generel definition af, hvad der forstås som udbytte. I henhold til denne artikel omfatter udbytte indkomst af aktier, udbyttebeviser, udbytterettigheder, mineaktier, stifterandele (bortset fra gældsfordringer) andre rettigheder til andel i fortjeneste eller indkomst fra andre selskabsrettigheder, som beskattes på samme måde som indkomst fra aktier i den stat, hvorfra selskabet, der foretager udlodningen, er hjemmehørende.

Denne definition er ikke umiddelbart udtømmende med hensyn til hvilke indkomster, der falder ind under udbytte-definitionen. Ved udarbejdelse af modeloverenskomsten var det ikke muligt at blive enige om en definition af, hvad der hørte ind under definitionen. Dette på grund af de enkelte landes regler var for forskellige til, at der kunne udarbejdes en udtømmende definition.

I definitionen er det i øvrigt værd at bemærke, at der henvises til skattelovgivningen i kildelandet for definition af, hvad der forstås som udbytte. Det afgørende i henhold til artikel 10, stk. 3 er, at indkomsten underkastes samme beskatning som aktier. Der skelnes således ikke mellem almindelig udbytte og maskeret udbytte. Det er endvidere den ret, der er gældende ved erhvervelsen af udbytte, og ikke den ret der var gældende ved indgåelse af overenskomsten, der er gældende for bedømmelse af, hvad der er udbytte.

Når kildelandet har kvalificeret indkomsten som udbytte i henhold til skattelovgivningen i dette land, er denne klassificering ligeledes gældende for domicillandet. Artikel 10, stk. 3 adskiller sig derved fra artikel 3, stk. 2, hvor det generelt henvises til intern ret. Dette kan medføre, at et land skal betragte en indkomst som værende omfattet af artikel 10, selv om indkomsten ikke anses som indkomst efter dets egne skatteregler.

Modsat kan der være tilfælde, hvor et kildeland ikke klassificerer en indkomst som udbytte, og dette i øvrigt ikke fremgår af definitionen i artikel 10, stk. 3, selv om indkomsten i domicillandet behandles som udbytte. Artikel 10 vil her ikke gøre sig gældende. Et eksempel på dette er LL § 16 B tilbagesalg af aktier til det udstedende selskab. Et sådan tilbagesalg vil i Danmark blive betragtet som udbytte og ikke aktieavance. Men i det tilfælde at tilbagesalget i selskabets domicilland ikke bliver beskattet som udbytte men aktieavance, vil indkomsten blive omfattet af artikel 21 – andre indkomster. Konsekvensen bliver, at Danmark som domicilland ikke skal yde nogen lempelse for dobbeltbeskatning.

I artikel 10, stk. 3 er der en henvisning til intern ret i kildelandet for definition af, hvad der er udbytte. Selv om definitionen i artikel 10, stk. 3 er bred, er der grænser for, hvad der kan blive omfattet af artikel 10.

I definitionen afgrænses der i øvrigt overfor konvertible gældsbreve, hvorefter rente herfra ikke vil være omfattet af artikel 10.

Jf. tidligere omfatter artikel 10 kun udlodninger fra selskaber. I henhold til artikel 3, stk. 1, litra b er selskaber kendetegnet ved enhver juridisk person eller sammenslutning, der skattemæssigt behandles som en selvstændig person. I henhold til OECD's kommentarer er udlodninger fra personselskaber ikke omfattet af begrebet i artikel 3, stk. 1, litra b.

I henhold til artikel 13, stk. 5 kan kildelandet ikke beskatte avance ved salg af aktiver. Kildelandet kan således ikke beskatte aktieavancer som udbytte i artikel 10<sup>58</sup>.

#### 6.6.4 Artikel 11 - Renter<sup>59</sup>

I modeloverenskomsten artikel 11 findes regler om renter. Artiklen tager udgangspunkt i en situation, hvor en person modtager renter fra overenskomstens kildeland. Udgangspunktet er domicillandet er tillagt beskatningsretten, men overenskomstens kildeland kan beskatte renter, der hidrører derfra. Kildelandets beskatning må ikke overstige 10 % af bruttorenteindkomsten, derfor skal domicillandet lempes efter lempelsesmetoden almindelige credit for den betalte skat i kildelandet, jf. artikel 23 A, stk. 2 og artikel 23 B.

I praksis vil artikel 11 næsten aldrig have en betydning, når Danmark er overenskomstens kildeland. Dette skyldes, som allerede skrevet under begrænset skattepligt og renter, at renteindkomsten kun i særlige tilfælde er omfattet af begrænset skattepligt til Danmark.

Definitionen af renter findes i artikel 11, stk. 3, og reglerne er udtømmende. Artiklen bestemmer, hvad der ved anvendelsen af artikel 11, skal forstås som renter:

*"Udtrykket "rente" betyder i denne artikel indkomst af gældsfordringer af enhver art, hvad enten de er sikrede ved pant eller ikke, og hvad enten de indeholder en ret til andel i debtors fortjeneste eller ikke, og i særdeleshed indkomst fra statsgældsbeviser, obligationer eller forskrivninger, herunder gevinster og præmier, der er knyttet til sådanne værdipapirer. Straftillæg for for sen betaling anses ikke for renter i denne artikel"*

I artikel 11, stk. 3, 2. punktum er der en negativ afgrænsning. Afgrænsningen gør, at straftillæg ved for sen betaling ikke omfattes af rente definitionen. Derfor er morarenter ikke omfattet af artikel 11.

I enkelte situationer kan det være svært at afgøre, hvor renteindkomsten har sin kilde. Derfor er der en særlig regel i artikel 11, stk. 5, som bestemmer indkomstkildens placering. I artikel 11, stk. 5, 1. punktum er der en hovedregel. Denne fastslår, at renter skal anses for at hidrøre fra en overenskomststat, hvis renterne betales af den pågældende stat selv eller offentlig myndighed i staten. Endvidere gælder reglen også, hvis renterne betales af en person, der er hjemmehørende i denne stat. Skulle dette ikke være tilfæl-

<sup>58</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 239

<sup>59</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 240-246

det f.eks., hvis debitor er hjemmehørende i domicillandet eller i en tredjestat, er artikel 11 uanvendelig.

Der er en undtagelse til ovenstående i artikel 11, stk. 5, 2. punktum. Undtagelsen består i, at renter anses at hidrøre fra den af overenskomststaterne, hvori fordringens debitor har et fastdriftssted. Det er ligegyldigt, om debitor er hjemmehørende i en af overenskomststaterne eller i en tredjestat. Gælden skal dog være stiftet af det pågældende faste driftssted og afholdes af det pågældende faste driftssted. Undtagelsen gælder, når der er en åbenbar forbindelse mellem gælden og debitorens faste driftssted.

#### 6.6.5 Artikel 13 - Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande<sup>60</sup>

Artikel 13 fordeler retten til beskatning af kapitalgevinster landene i mellem. Udgangspunktet er, at fordelingen af beskatningsretten følger fordelingen af det løbende afkast i de øvrige fordelingsbestemmelser.

I henhold til artikel 13, stk. 1 kan kildelandet beskatte fortjeneste ved salg af ejendom beliggende i kildelandet. Efter artikel 13, stk. 2 kan kildelandet beskatte fortjenester, der kan henføres til et fast driftssted i kildelandet. Disse to bestemmelser stemmer i øvrigt overens med fordeling af beskatningsretten til løbende indkomster i henholdsvis artikel 6 og 7 jf. tidligere.

Artikel 13, stk. 4 indeholder bestemmelser omkring avance ved salg af aktier i ejendomsselskaber. I det omfang 50 % eller mere af aktiviteten i selskabet stammer fra ejendomme beliggende i kildelandet kan afståelse af aktierne beskattes af kildelandet. Denne bestemmelse er indført for, at modvirke omgåelse af reglerne om ejendomsavance efter artikel 13, stk. 1.

De avancer, der ikke er omfattet af de øvrige bestemmelser i artikel 13, er omfattet af artikel 13, stk. 5. Artikel 13, stk. 5 er en opsamlingsbestemmelse, der omfatter avance ved afståelse af aktier, løsøre, kursgevinster mv. I henhold til denne artikel tilfalder retten til beskatning af disse øvrige gevinster domicillandet. Dette udgør en mindre afvigelse i forhold til beskatning af det løbende afkast.

I artikel 13 er der ikke nogen definition af, hvornår et aktiv er afstået, eller et passiv er indfriet. Det er således op til intern ret, hvornår der er tale om en afståelse. Ved brug af en dansk overenskomst med et andet land skal de danske kriterier for afståelse anvendes, hvad enten Danmark er domicilland eller kildeland. Den anden stat kan samtidig anvende dets afståelseskriterier. I tilfælde af, at de ikke stemmer overens med de danske, kan der på den måde blive tale om dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning.

#### 6.6.6 Artikel 15 – Lønindkomst privat ansatte<sup>61</sup>

Artikel 15 i modeloverenskomsten omhandler indkomst fra personlige tjenesteydelser. Artiklen omhandler således fordelingen af beskatningsretten til indkomst erhvervet i et

<sup>60</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 249-250

<sup>61</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 262-267

lønmottagerforhold. I henhold til artikel 15, stk. 1 kan løn og lignende vederlag kun beskattes i den stat, hvor personen er hjemmehørende (domicillandet), medmindre arbejdet er udført i en anden stat (kildelandet). Den anden stat har i henhold til samme bestemmelse ret til at beskatte den indkomst, der hidrører for arbejde udført i den stat.

Udgangspunktet for retten til at beskatte indkomsten er derfor den stat, hvori arbejdet udføres. Det er som hovedregel uden betydning, hvorfra lønudbetalingen kommer, hvor resultatet af arbejdet bliver udnyttet eller hvor arbejdsgiveren er hjemmehørende. Formuleringen af artikel 15, stk. 1 medfører endvidere indkomst erhvervet for arbejde udført i den stat, hvori personen er hjemmehørende og en tredje stat, ikke kan beskattes af den anden stat. Det afgørende for beskatningsretten er, hvor personen rent fysisk befinder sig ved udførelse af arbejdet. Hvis personen således modtager løn, gage, feriepenge mv. samlet for arbejde udført i domicillandet, kildelandet og en tredje stat, skal der således ske en opdeling på baggrund af, hvor arbejdet er udført.

I artikel 15, stk. 2 findes der i midlertidig en undtagelse, hvorefter arbejde udført i den anden stat ikke altid medfører, at retten til beskatning af indkomsten tilfalder den anden stat. I henhold til denne undtagelse kan kildelandet ikke foretage beskatning af indkomsten fra arbejde udført i et tjenesteforhold i kildelandet, såfremt samtlige af følgende tre punkter er overholdt:

- a. *Modtageren opholder sig i den anden stat i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i nogen 12-måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår, og*
- b. *vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den anden stat, og*
- c. *vederlaget ikke udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i den anden stat.*

Af artikel 15, stk. 2, litra b fremgår det, at såfremt arbejdsgiveren er hjemmehørende i kildelandet finder, ovenstående undtagelse ikke anvendelse. Det er således ligegyldigt, hvorvidt lønmottageren opholder sig under de 183 dage eller vederlaget ikke udredes fra et fast driftssted.

I det omfang vederlaget udredes fra et fast driftssted i kildelandet er det ligegyldigt, hvorvidt arbejdsgiveren er hjemmehørende i domicilstaten eller en tredje stat eller modtageren af vederlaget opholder sig i kildelandet i under 183 dage. Ved at vederlaget udredes af et fast driftssted i kildelandet forstås ikke kun den løn, der direkte udbetales fra det faste driftssted. I det omfang lønnen udbetales af et hovedkontor, der ikke er hjemmehørende i kildelandet, men hvor lønnen vedrører arbejdet udført fra det faste driftssted, vil denne løn også skulle betragtes, som løn udredt for det faste driftssted. Det er med andre ord ligegyldigt, hvorvidt lønnen udredes direkte eller indirekte fra det faste driftssted. Dette er i øvrigt logisk, da arbejdsgiveren og lønmottageren i modsat fald i fællesskab ville kunne aftale, hvilket land der skal have retten til beskatning af indkomsten.

Det udbetalte vederlag vil kunne henføres til det faste driftssted indirekte, i det omfang der med hovedkontoret er aftalt en mellemregning, hvorpå lønnen posteres både formelt eller fiktivt eller, at lønnen "ved en fejl" ikke er henført til det faste driftssted.

Definitionen af det faste driftssted blev gennemgået tidligere. Denne definition kan være forskellig i de indgåede overenskomster. Dette kan medføre, at der opstår tvivl i tilfælde, hvor der er tale om forskellige lande, hvori det faste driftssted, arbejdsgiver og lønmodtager befinder sig og der samtidig er forskel i definitionerne af det faste driftssted. Spørgsmålet er her, hvilken overenskomst der i så fald skal lægges til grund for vurderingen af, hvornår der er tale om et fast driftssted.

I henhold til dom TfS 2005.546.LSR er det overenskomsten mellem lønmodtagerens domicilland og landet, hvori det faste driftssted<sup>62</sup> befinder sig, der skal anvendes ved vurderingen heraf.

Reglen om ophold i mere end 183 dage får kun betydning i det omfang arbejdsgiveren ikke er hjemmehørende i kildelandet og vederlaget ikke udredes fra et fast driftssted. Problemet med denne regel er den praktiske opgørelse af længden af opholdet i kildelandet. En lignende problematik findes i intern dansk skatteret for opgørelse af den ubegrænsede skattepligt til Danmark.

For at henhøre de rigtige indkomster til artikel 15 starter samme bestemmelse med i stk. 1 med en negativ afgrænsning, hvorefter indkomster der kan henføres til artikel 16 (bestyrelseshonorar), artikel 18 (pension) og artikel 19 (offentligt erhverv), ikke er omfattet af artikel 15. Endvidere fremgår det af artikel 17 (kunstnere og sportsfolk), at løn oppebåret af personer omfattet af artikel 17 ikke er omfattet af artikel 15. Denne afgrænsning er vigtig, i det fordeling af retten til beskatning er forskellig i de andre artikler, jf. gennemgangen af artikel 16, 17 og 19.

Afgrænsningen af, hvad der er omfattet af artikel 15 beror endvidere på, hvad der forstås ved et lønmodtagerforhold. I modeloverenskomsten står der ikke noget om, hvornår der er tale om et lønmodtagerforhold. I kommentarerne til modeloverenskomsten fra år 2000 er det anført, at arbejdsgiveren er den der har retten til det udførte arbejde, bærer ansvaret og risikoen for arbejdet og har instruktionsbeføjelser overfor lønmodtageren<sup>63</sup>.

I tvivlstilfælde kan der hentes inspiration fra intern ret i det omfang afgrænsningen overfor lønmodtager ikke er tydelig nok.

Modtagelse af ydelser i forbindelse med uddannelse så som, SU og stipendier er ikke omfattet af artikel 15, da der ikke er et lønmodtagerforhold. En sådan indkomst vil typisk falde ind under artikel 20 og 21.

#### 6.6.6.1 Arbejdsudleje<sup>64</sup>

I henhold til artikel 15, stk. 2, litra b kan kildelandet beskatte indkomst modtaget for arbejde udført i kildelandet også selvom lønmodtageren opholder sig der i højst 183 dage, jf. tidligere. Hvis en virksomhed således ansætter en person fra et andet land til, at udføre arbejde i landet, hvor virksomheden er hjemmehørende, kan disse personer beskattes i dette land uanset opholdets længde. I et forsøg på at undgå dette har der været konstruktioner, hvor virksomheden, i stedet for at ansætte personen, lejer arbejdskraften fra en virksomhed beliggende i en anden stat. Virksomheden betaler udlejer

<sup>62</sup> I dommen var det faste driftssted i Danmark

<sup>63</sup> Kilde: Lempelse af dobbeltbeskatning, Anders Oreby Hansen m.fl., 3. udgave, år 2002, side 600

<sup>64</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 267-270

for leje af arbejdskraften. I det omfang arbejdsudlejer ikke har et fast driftssted i denne stat, hvor arbejdslejer er hjemmehørende, kan vederlaget ikke beskattes i denne stat, jf. artikel 7, stk. 1. Endvidere kan lønmodtageren, der er hjemmehørende i arbejdsudlejerens stat, påstå at de ikke opholder sig længere end 183 dage i den pågældende stat. Lønmodtageren kan have ret i dette forhold, i det omfang arbejdsudlejer er et vikarbureau og lønmodtageren er udlejet fra dette bureau for, at udføre forfaldent arbejde for en virksomhed beliggende i en anden stat. Hvis en væsentlig del af arbejdsgiverfunktionerne imidlertid varetages af arbejdslejer kan der være tale om, at arbejdslejer er den reelle arbejdsgiver.

Modeloverenskomsten indeholder ikke regler om, hvem der er arbejdslejer og arbejdsudlejer. Dette forhold skal i første omgang udredes af bestemmelserne i artikel 15. Ved revision af modeloverenskomsten tilbage i år 1992, blev det i kommentarerne til modeloverenskomsten indført bemærkninger om, hvad der er kendetegnet ved en arbejdsgiver. Arbejdsgiveren er herefter den person (såvel juridisk som fysisk), der har retten til det udførte arbejde, og som samtidig bærer ansvaret og risikoen for det udførte arbejde.

Danmark har i en række nyere indgåede overenskomster indført specifikke regler om arbejdsudleje. I ældre overenskomster er der imidlertid ikke specifikke regler om arbejdsudleje, hvorfor disse må bero på en fortolkning af artikel 15. Dette forhold blev i øvrigt fastslået ved dom TfS 2003.222 H.

#### 6.6.6.2 Professorreglen<sup>65</sup>

Modeloverenskomsten indeholder ingen særregler omkring beskatning af undervisere mv., der er udsendt fra en anden stat. I henhold til kommentarerne i modeloverenskomsten er det op til de enkelte stater i mellem, at aftale retten til at beskatte indkomsten. Formålet med indførelse af reglen er ikke at tilgodese en speciel persongruppe med fordelagtig beskatning, men derimod at medvirke til et større samarbejde kulturelt, uddannelses- og forskningsmæssig.

Danmark har i en række overenskomster indført professorreglen. De enkelte regler varierer med hensyn til definitionen af, hvilke personer der er omfattet. Selv om reglen hedder "professorreglen" er det typisk ikke kun professorer, der er omfattet. Undervisere eller personer der driver forskningsmæssigt arbejde, er ligeledes omfattet.

#### 6.6.7 Artikel 16 - Bestyrelseshonorar<sup>66</sup>

Bestyrelseshonorar der udbetales af et selskab der er hjemmehørende i en stat til en person, der er hjemmehørende i en anden stat kan beskattes i den første stat i henhold til artikel 16 i modeloverenskomsten. Modsat artikel 15 er det i artikel 16 ikke krævet, at arbejdet er udført i staten, hvor selskabet er hjemmehørende. Er bestyrelsesarbejdet udført i et andet land for selskabet, er dette arbejde ligeledes omfattet af beskatnings-

<sup>65</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 272

<sup>66</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 277



retten i artikel 16. Staten, hvor personen er hjemmehørende skal lempe efter artikel 23 når beskatningsretten efter artikel 16 udnyttes.

Artikel 16 finder ikke anvendelse på bestyrelseshonorar der er udbetalt fra selskaber, hjemmehørende i samme land som personen (domicillandet) eller fra et tredje land. Endvidere er der ikke tale om et ansættelsesforhold mellem et selskab og bestyrelsesmedlemmet, hvorfor forholdet ikke vil være omfattet af artikel 15. Et sådan forhold vil i givet fald være omfattet af artikel 21, hvorefter domicillandet har beskatningsretten.

Ved definition af hvilke organisationer der er omfattet af artikel 16 bruges definitionen i modeloverenskomsten i artikel 3, stk. 1, litra b. Det fremgår heraf, at personlige ejet virksomheder ikke er omfattet af definitionen af selskaber.

Både faste og varierede bestyrelseshonorar er omfattet af artikel 16, hvorfor bestyrelseshonorar der udbetales i forhold til selskabets indtjening (tantieme), ligeledes er omfattet af artiklen. Det er alene honorar udbetalt for arbejde udført for en bestyrelse, der er omfattet. Modtaget gage, løn eller andet vederlag for andet arbejde for selskabet, som f.eks. rådgivning, lønmodtagere arbejde mv. er ikke omfattet af artikel 16. En sådan indkomst skal fordeles efter de andre fordelingsbestemmelser.

#### 6.6.8 Artikel 17 - Kunstnere og sportsfolk<sup>67</sup>

I henhold til artikel 17 kan kildelandet beskatte den indkomst kunstnere og sportsfolk opnår for virksomhed udøvet i den pågældende stat.

I tilfælde af at kunstneren er ansat af en offentlig myndighed eller en politisk underafdeling finder artikel 19 anvendelse. Bestemmelsen i artikel 17 har derimod forrang over for artikel 7 og 15, jf. artikel 17, stk. 2.

#### 6.6.9 Artikel 19 - Lønindkomst for offentlige ansatte<sup>68</sup>

Modtager en lønmodtager løn for udførelse af offentlig hverv, er denne løn ikke omfattet af bestemmelsen i artikel 15, vedrørende udførelse af arbejde i personligt tjenesteforhold. I henhold til artikel 19 fordeles beskatningsretten efter, hvilken offentlig myndighed der er arbejdsgiver, modsat artikel 15 hvor beskatningsretten følger den stat, hvori arbejdet er udført. I tilknytning til artikel 15 kan der både være tale om lempelse efter eksemption- eller credit-metoden, hvorimod domicillandet altid skal lempe efter eksemptionsmetoden når beskatningsretten er tildelt overenskomstens kildeland og der er tale om arbejde udført i offentligt hverv. Domicillandet skal som udgangspunkt ligeledes lempe efter eksemptionsmetoden, hvis lønnen udbetales fra kildelandet og arbejdet udføres i domicillandet. I henhold til artikel 19, stk. 1, litra b tilfalder retten til beskatning imidlertid domicillandet, hvis personen er statsborger i denne stat eller ikke har taget bopæl i denne stat alene med det formål, at udføre hvervet.

Af artikel 19, stk. 1 fremgår det at gage, løn og andet vederlag der udbetales fra en kontraherende stats politiske afdeling eller af en lokal myndighed til en person for dennes varetagelse af hverv i samme organisation, er omfattet.

<sup>67</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 278

<sup>68</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 272-275

Det er først og fremmest personer der varetager hverv for specielle arbejdsgivere, der er omfattet. I Danmark vil offentlige myndigheder i første omgang omfatte staten med tilhørende underafdelinger såsom regioner, amter og kommuner. I praksis har offentlige myndigheder ikke kun omfattet førnævnte afdelinger, hvilket er en fordel for danske skatteydere der arbejder i udlandet. Fordelen består i den situation hvor en person, arbejder i udlandet i en kortere periode, hvor personen ikke kan udnytte lempelse efter eksemption i LL § 33 A. I det omfang forholdet her falder ind under artikel 19, i stedet for artikel 15, kan personen alligevel opnå lempelse efter eksemptionsmetoden. Et eksempel på dette er, danske læger og sygeplejerske der bliver ansat direkte, af norske og svenske sygehuse. De danske læger og sygeplejerske kan her opnå eksemption lempelse. I det omfang lægerne og sygeplejerskerne er aflønnet på vegne af en dansk befuldmægtiget, kan der opstå tvivl om, hvorvidt forholdet er omfattet af artikel 19. Dom TfS 2002.311 LSR statuerede, at forholdet ikke var omfattet af artikel 19, hvorimod TfS 2004.224 LR i et lignende tilfælde afgjorde, at forholdet var omfattet af artikel 19. Det vil umiddelbart være den sidste dom, der skal tillægges størst betydning.

#### 6.6.10 Artikel 20 - Studerende og lærlinge<sup>69</sup>

Artikel 20 i modeloverenskomsten har ikke til sigte, at fordele beskatningsretten mellem to lande, men derimod sikre at studerende og lærlinge kan bevæge sig landene i mellem uden, at blive beskattet i besøgsstaten.

Det er i henhold til artikel 20 ikke afgørende, hvor personen er hjemmehørende på tidspunktet for indkomsterhvervelsen, men derimod hvor vedkommende var hjemmehørende umiddelbart før besøgsstaten. Var den studerende hjemmehørende i den anden stat umiddelbart før, er besøgsstaten afskåret fra at beskatte indkomsten i henhold til artikel 20. Begrænsningen af beskatningen omfatter alene den indkomst der stammer fra det land, hvor den studerende var hjemmehørende umiddelbart før besøgsstaten. Begrænsningen omfatter endvidere kun den indkomst, der går til dækning af underhold, undervisning eller uddannelse, såsom SU. Andre indkomster fordeles efter de øvrige fordelingsbestemmelser (artikel 6-21).

Kravet er endvidere, at opholdet i overvejende grad har til formål, at gennemføre et studie- eller uddannelsesmæssig forløb.

#### 6.6.11 Artikel 21 - Andre indkomster<sup>70</sup>

Artikel 21 er en bestemmelse der omfatter alle de indkomster, der ikke er omfattet af de første artikler 6-20. Artikel 21 omfatter ligeledes indkomster der er nævnt i de andre fordelingsbestemmelser, men der af den ene eller af den anden grund falder uden for disse bestemmelser. Eksempler på dette kunne være udbytter og renter fra domicillandet eller fra et tredje land. Først og fremmest indeholder bestemmelsen regler der regulerer indkomster, såsom underholdsbidrag, børnebidrag, erstatninger, sociale ydelser og folkepension mv.

I henhold til artikel 21 er det domicillandet der er tillagt beskatningsretten, hvorfor kildelandet må afstå fra at beskatte indkomsten.

<sup>69</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 284-285

<sup>70</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 285-286

### 6.6.12 Artikel 22 - Formue<sup>71</sup>

I artikel 22, stk. 1 er udgangspunktet at kun domicillandet kan beskatte formuen og kildelandet må afstå fra, at beskatte formuen, jf. artikel 22, stk. 4.

I artikel 22, stk. 2 og 3 er der imidlertid indsat to undtagelser, hvorefter ejendomme og aktiver tilknyttet et fast driftssted i kildelandet kan beskattes af kildelandet. Domicillandet kan herefter lempe dobbeltbeskatningen efter artikel 23. Fordelingen af beskatningsretten følger i øvrigt fordelingen af retten til beskatning af løbende indkomster og kapitalgevinster, i de øvrige fordelingsbestemmelser.

Formueskatten blev afskaffet i Danmark i 1997 og lejeværdien af egen bolig i år 2000. I år 2000 blev ejendomsværdiskatten imidlertid indført. Denne skat har karakter af en formueskat og er omfattet af artikel 22 stk. 1 og 4.

## 6.7 Lempelse i henhold til modeloverenskomsten

I modeloverenskomsten er der metoder for lempelse af dobbeltbeskatning. De enkelte lempelsesmetoder varierer ofte i forhold til, hvilken indkomst der er tale om. Endvidere kan brugen af lempelsesmetoderne variere fra land til land.

Efterfølgende gennemgås lempelsesmetoderne i modeloverenskomsten.

### 6.7.1 Artikel 23 A - Eksempion med progressionsforbehold<sup>72</sup>

Denne lempelsesmetode bevirker, at domicillandet ikke beskatter den indkomst, som overenskomstens kildeland har beskatningsretten til. Om kildelandet beskatter indkomsten og med hvilken sats, har ingen betydning for lempelsen i domicillandet. Udnytter overenskomstens kildeland ikke den efter fordelingsbestemmelsernes tildelte beskatningsret, fører metoden i domicillandet til, at indkomsten slet ikke beskattes. I den situation opstår der en dobbelt ikke-beskatning af indkomsten.

Eksempion lempelsen i domicillandet er forbundet med et progressionsforbehold, hvilket gør, at man ved beregningen af skatten, af den øvrige indkomst, kan tage hensyn til den lempelsesberettigede indkomst. Reglen får betydning, når der i de interne beregningsregler er en progressionsvirkning, og i Danmark er der en progressionsbeskatning af fysiske personer.

Der findes to udformninger af bestemmelserne om lempelse efter eksempionsmetoden med progressionsforbehold. Disse hedder progressionsforbehold efter *gammel metode* og progressionsforbehold efter *ny metode*. Der er ikke den store forskel mellem metoderne, og de fører normalt til samme overenskomstlempelse. Metoderne har for eksempel betydning i de tilfælde, hvor størrelsen af den skattepligtige indkomst indgår ved

<sup>71</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 286

<sup>72</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 4, side 127-129

beregningen af sociale ydelser. De kan også få betydning i andre tilfælde for eksempel i særlige situationer, hvor den øvrige del af den pågældendes globalindkomst er negativ.

Af modeloverenskomstens artikel 23 A, stk. 1 fremgår eksemption med progressionsforbehold efter gammel metode. Når Danmark som domicilland skal lempe efter denne metode, skal den indkomst der er lempelsesberettiget ikke medtages i den danske indkomstopgørelse. Dette gør, at indkomsten ikke inkluderes i den samlede skattepligtige globalindkomst, som kildelandet er tillagt beskatningsretten til. Ved skatteberegningen af den øvrige indkomst, tages der hensyn til den lempelsesberettigede indkomst. Der er relativt få overenskomster, hvor der lempes efter denne metode og disse tilfælde er alle af ældre dato.

I danske overenskomster er progressionsforbeholdet oftest formuleret i overensstemmelse med *ny metode*. Når den nye metode anvendes, skal den lempelsesberettigede indkomst medtages i den danske indkomstopgørelse på normal vis. Det samme gør sig gældende for skatten, den skal også beregnes på normal vis. Lempelsen bliver først beregnet, når den danske skat er opgjort. Lempelsen udregnes ved, at den beregnede danske skat reduceres med et nedslag. Dette beregnes efter lempelsesbrøken<sup>73</sup> jf. tidligere.

#### Eksempel I, ny metode

Indkomst fra kildelandet udgør kr. 200.000, betalt skat i kildelandet udgør kr. 50.000. Indkomst fra domicillandet (Danmark) udgør kr. 200.000. Beregningen foretages for en ugift person, der ikke er medlem af folkekirken og med skatteprocenterne for en gennemsnitskommune i 2008. Personen er omfattet af dansk social sikring, og arbejdet i udlandet er udført for en dansk arbejdsgiver (beregningerne nedenfor og i de efterfølgende eksempler er foretaget i SP Skat 2008).

	Kr.
Indkomst fra kildeland	200.000
Indkomst fra domicilland	200.000
	<hr/>
	400.000
AM-bidrag 8 %	-32.000
	<hr/>
	368.000
Beskæftigelsesfradrag	-12.300
Skattepligtig indkomst	<hr/>
	355.700
	<hr/>
Beregnet skat i Danmark før nedslag	131.202
-nedslag i den danske skat svarende til den beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på indkomsten optjent i kildelandet	-67.385
Endelig dansk skat	<hr/>
	63.817
	<hr/>
<i>Skat i alt</i>	
Betalt skat i udlandet	50.000
AM-bidrag	32.000
Betalt skat i Danmark	63.817
<i>Skat m.v. i alt</i>	<hr/>
	145.817

<sup>73</sup> (Dansk skat x den lempelsesberettigede indkomst)/ Globalindkomsten

Hvis den til udlandet betalte skat derimod havde været kr. 80.000 ville den samlede skat have set således ud:

*Skat i alt*

Betalt skat i udlandet	80.000
AM-bidrag	32.000
Betalt skat i Danmark	63.817
<i>Skat m.v. i alt</i>	<u>175.817</u>

Hvis den til udlandet betalte skat derimod havde været kr. 30.000 ville den samlede skat have set således ud:

*Skat i alt*

Betalt skat i udlandet	30.000
AM-bidrag	32.000
Betalt skat i Danmark	63.817
<i>Skat m.v. i alt</i>	<u>125.817</u>

Skatteyderen kan opnå en lavere skat, hvis den skat der er betalt i kildelandet, er lavere end den skat der skulle have været betalt i domicillandet. Omvendt vil skatteyderen skulle betale en større skat, hvis den i kildelandet betalte skat er større end den, der skulle have været betalt i domicillandet.

## Eksempel II, gammel metode

Indkomst fra kildelandet udgør kr. 200.000, betalt skat i kildelandet udgør kr. 50.000. Indkomst fra domicillandet (Danmark) udgør kr. 200.000. Beregningen foretages for en ugift person, der ikke er medlem af folkekirken og med skatteprocenterne for en gennemsnitskommune i 2008. Personen er omfattet af dansk social sikring, og arbejdet i udlandet er udført for en dansk arbejdsgiver.

	Indkomstop- gørelse Kr.	Skattebe- regning Kr.
Indkomst fra kildeland		200.000
Indkomst fra domicilland	200.000	200.000
	<u>200.000</u>	400.000
AM-bidrag 8 %	-16.000	-32.000
	<u>184.000</u>	368.000
Beskæftigelsesfradrag		-12.300
Skattepligtig indkomst	<u>184.000</u>	<u>355.700</u>
Beregnet skat i Danmark før nedslag		131.202
-nedslag i den danske skat svarende til den beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på indkomsten optjent i kildelandet		-67.385
Endelig dansk skat		<u>63.817</u>
<i>Skat i alt</i>		
Betalt skat i udlandet		50.000
AM-bidrag		32.000
Betalt skat i Danmark		63.817
<i>Skat m.v. i alt</i>		<u>145.817</u>

De samme fordele og ulemper vil gøre sig gældende i dette eksempel, som eksempel I.

### 6.7.2 Artikel 23 B – Almindelig credit<sup>74</sup>

Lempelse efter almindelig credit<sup>75</sup> foregår på den måde, at den lempelsesberettigede indkomst medregnes ved beregning af den danske skat. Danmark skal herefter, som domicilland nedsætte den beregnede skat med det mindste af følgende beløb:

- Den del af den danske skat der forholdsmæssigt falder på den lempelsesberettigede indkomst (efter følgende brøk: (dansk skat \* lempelsesberettigede indkomst)/globalindkomsten) eller
- Den til kildelandet betalte skat vedrørende den lempelsesberettigede indkomst

Den måde, hvorpå det maksimale nedslag er fordelt medfører, at lempelsesbrøken udgør, hvad der maksimalt kan udgøre nedslaget i den danske skat. Ekseptionsmetoden vil derfor normalt være mere fordelagtig end lempelse efter almindelig credit.

Ved ekseptionsmetoden er der ikke noget krav om, at der er betalt skat i udlandet. Dette er der derimod ved almindelig credit. Lempelse efter almindelig credit er kendetegnet, ved at lempelsen ikke kan overstige den skat der er betalt i udlandet. I tilfælde af, at kildelandet således nedsætter skattesatsen/skatten i kildelandet, vil dette blot medføre, at nedslaget i den danske skat bliver tilsvarende mindre.

I det tilfælde indkomsten opgøres ens i kildelandet og domicillandet vil lempelse efter almindelig credit medføre, at den samlede pålagte skat vil svare til den skatteprocent der udgør den højeste i de to lande.

#### Eksempel III, almindelig credit

Indkomst fra kildelandet udgør kr. 200.000, betalt skat i kildelandet udgør kr. 50.000. Indkomst fra domicillandet (Danmark) udgør kr. 200.000. Beregningen foretages for en ugift person, der ikke er medlem af folkekirken og med skatteprocenterne for en gennemsnitskommune i 2008. Personen er omfattet af dansk social sikring, og arbejdet i udlandet er udført for en dansk arbejdsgiver.

	Kr.
Indkomst fra kildeland	200.000
Indkomst fra domicilland	200.000
	400.000
AM-bidrag 8 %	-32.000
	368.000
Beskæftigelsesfradrag	-12.300
Skattepligtig indkomst	355.700
Beregnet skat i Danmark før nedslag	131.202
-nedslag i den danske skat svarende til det mindste beløb af den beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på indkomsten optjent i kildelandet eller den i udlandet betalte skat.	-50.000
Endelig dansk skat	81.202

<sup>74</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 4, side 129-130

<sup>75</sup> Almindelig credit går også under navnet ordinær credit/maksimal credit

---

<i>Skat i alt</i>	
Betalt skat i udlandet	50.000
AM-bidrag	32.000
Betalt skat i Danmark	81.202
<i>Skat m.v. i alt</i>	<u>163.202</u>

Hvis den til udlandet betalte skat derimod havde været kr. 80.000 ville den samlede skat have set således ud:

<i>Skat i alt</i>	
Betalt skat i udlandet	80.000
AM-bidrag	32.000
Betalt skat i Danmark	63.817
<i>Skat m.v. i alt</i>	<u>175.817</u>

Den samlede skat bliver ved almindelig credit således minimum den danske skat.

### 6.7.3 Matching credit<sup>76</sup>

Matching credit<sup>77</sup> er en lempelsesmetode der ofte anvendes, ved indgåelse af overenskomster med ulande. Matching credit er et alternativ til almindelig credit.

Ved indgåelse af matching credit lempelse modvirker ilande og ulande, at der overføres et skatteprovenu fra ulandet til ilandet. Ved almindelig credit medfører en nedsættelse af skatten i kildelandet, et tilsvarende nedslag i domicillandet, idet lempelsen maksimalt kan udgøre den betalte udenlandske skat eller den skat der forholdsmæssig falder på den lempelsesberettigede indkomst. Matching credit råder bod på dette forhold ved, at der ved lempelsen i domicillandet ydes nedslag i den beregnede skat, som om der er betalt skat i udlandet.

Indgåelse af matching credit lempelse har først og fremmest den hensigt, at modvirke en utilsigtet fordeling af skatteprovenu mellem ilandet og ulandet. For det andet har den det formål, at sikre at ulandet kan stimulere udenlandske investorer til investering i landet på grund af de lavere skattesatser.

Der er i øvrigt stor forskel mellem overenskomster der foreskriver matching credit lempelse. En overenskomst kan således foreskrive matching credit ved erhvervsindkomst fra et fast driftssted, hvor en anden kan foreskrive matching credit ved renter.

Matching credit vil normalt ikke blive mere fordelagtig for skatteyderen end eksemptionslempelse. Omvendt vil matching credit, ikke kunne blive mindre fordelagtig for skatteyderen end almindelig credit. Matching credit er med andre ord en mellem ting mellem lempelse efter eksemptionsmetoden og lempelse efter almindelig credit.

#### Eksempel IV, matching credit

Matching credit er jf. tidligere mere en undtagelse end reglen. I dette eksempel forudsættes det, at personen har en indkomst fra Jamaica, men Jamaica har ikke udnyttet

---

<sup>76</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 4, side 130-131

<sup>77</sup> Matching credit går også under navnet fiktiv credit

denne beskatningsret. I henhold til den dansk-jamaicanske overenskomst artikel 24 stk. 3, skal Danmark yde lempelse efter matching credit i det omfang Jamaica ikke har udnyttet denne beskatningsret, i dets egenskab af kildeland.

Udgangspunktet er således, at indkomsten fra kildelandet (Jamaica) udgør kr. 200.000. Jamaica har ikke udnyttet beskatningsretten til indkomsten. Personen har modtaget en attestation fra Jamaica på, at skatten ville have udgjort kr. 50.000, hvis Jamaica havde udnyttet beskatningsretten. Indkomst fra domicillandet (Danmark) udgør kr. 200.000. Beregningen foretages for en ugift person, der ikke er medlem af folkekirken og med skatteprocenterne for en gennemsnitskommune i 2008. Personen er omfattet af dansk social sikring, og arbejdet i udlandet er udført for en dansk arbejdsgiver.

	Kr.
Indkomst fra kildeland	200.000
Indkomst fra domicilland	200.000
	<hr/>
	400.000
AM-bidrag 8 %	-32.000
	<hr/>
	368.000
Beskæftigelsesfradrag	-12.300
Skattepligtig indkomst	<hr/>
	355.700
	<hr/>
Beregnet skat i Danmark før nedslag	131.202
-nedslag i den danske skat svarende til det mindste beløb af den beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på indkomsten optjent i kildelandet eller den i Jamaica "betalte" skat.	-50.000
Endelig dansk skat	<hr/>
	81.202
	<hr/>
<i>Skat i alt</i>	
Betalt skat i udlandet	0
AM-bidrag	32.000
Betalt skat i Danmark	81.202
<i>Skat m.v. i alt</i>	<hr/>
	113.202

Hvis den til udlandet betalte skat derimod havde været kr. 80.000 ville den samlede skat have set således ud:

<i>Skat i alt</i>	
Betalt skat i udlandet	0
AM-bidrag	32.000
Betalt skat i Danmark	63.817
<i>Skat m.v. i alt</i>	<hr/>
	95.817

Desto mere skatteyderen bliver godskrevet i den danske skat, som om skatten var betalt i udlandet, desto lavere bliver den samlede skat på indkomsten. Den danske skat bliver dog ikke lavere end den der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst med tillæg af den i udlandet betalte skat.

Matching credit består således af en kombination af eksemptionslempelse og lempelse efter almindelig credit.

En lønmodtager vil højst sandsynligt ikke helt kunne undgå, at betale skat i udlandet<sup>78</sup>. På grund af dette forhold vil eksemptionslempelsen som regel være mindst lige så fordelagtig for skatteyderen.

<sup>78</sup> Jf. tidligere udgør dette eksempel et "tænkt eksempel".



#### 6.7.4 Valg af lempelsesmetode<sup>79</sup>

De indgåede overenskomster indeholder ofte flere lempelsesmetoder, alt afhængig af, hvilken indkomst der er tale om. Ved undersøgelse af hvilke forhold der gør sig gældende for et konkret land, bør man derfor også undersøge, hvilke lempelsesmetoder der gøres brug af ved de enkelte indkomster. Modeloverenskomsten er opdelt således, at eksemption med progressionsforbehold fremgår af artikel 23 A, stk. 1 og almindelig credit af artikel 23, stk. 2, for indkomster omfattet af artikel 10 og 11. Herudover foreskriver artikel 23 B almindelig credit.

Når der i en overenskomst er valgt en lempelsesmetode, så er det også denne metode der ubetinget skal bruges. Dette gælder både ved almindelig anvendelse af overenskomsten, men også samtidig ved eventuel misbrug af overenskomsten. Hvilken lempelsesmetode der skal bruges ved en konkret overenskomst, bliver valgt ved indgåelse af den konkrete overenskomst.

Er der i en overenskomst valgt, at der skal lempes for skatten på en række indkomster efter eksemptionslempelse, opnår de to lande, at indkomsten beskattes til den skattesats der er i kildelandet. Vælger de to lande, at der skal lempes for skatten efter creditmetoden i stedet for, opnår de to lande derimod, at indkomsten bliver beskattet med den skatteprocent der udgør den højeste i de to lande. Bag valget af lempelsesmetode ligger der, således ikke kun en vurdering af teknik, men lige så meget national økonomiske og politiske overvejelser.

Landene i mellem er man enige om, at skattereglerne ikke skal lægge hindringer for de enkelte skatteyderes dispositioner eller konkurrenceforhold. Man er med andre ord enige om, at reglerne skal være neutrale, således reglerne influere mindst muligt på de enkelte bevægelser.

De enkelte overenskomstlande er imidlertid ikke enige om, hvilken metode der bedst tilgodeser neutralitetshensigten. Ved at indgå en aftale om lempelse efter eksemptionsmetoden sikre man ligelig konkurrence i overenskomstens kildeland, ved ens beskatning af indkomsten i kildelandet. Omvendt sikre man ligelig konkurrence i domicillandet, ved indgåelse af aftale om lempelse efter creditmetoden, ved ens beskatning i domicillandet, hvad enten den hidrører fra udlandet eller det pågældende land<sup>80</sup>.

De to lempelsesmetode knytter sig i øvrigt til de to grundprincipper, der knytter sig til de forskellige lande. Lempe efter eksemptionsmetoden og lempelse efter creditmetoden knytter sig til, henholdsvis beskatning efter territorialprincippet og beskatning efter globalindkomstprincippet. Beskatning territorial følger det princip, at det enkelte land kan beskatte den indkomst, der er i det pågældende land og ikke mere. Princippet

<sup>79</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 4, side 132-134

<sup>80</sup> De to lempelsesmetoder medfører dog ikke total skattneneutralitet. Ved eksemptionsmetoden vil progressionsforbeholdet medføre, at skatten på den øvrige indkomst forøges. Ved lempelse efter creditmetoden bliver den i udlandet betalte skat modregnet i den i indlandet beregnede skat. I det tilfælde den i udlandet betalte skat overstiger den i indlandet beregnede skat, bliver den overskydende del ikke godskrevet skatteyderen da nedslaget jf. tidligere udgør det maksimale af den indenlandske beregnede skat og den i udlandet betalte skat.

ved beskatning af globalindkomst er kendetegnet ved, at al indkomst skal beskattes, hvad enten det hidrører fra den pågældende stat eller globalt<sup>81</sup>.

I angelsaksiske lande som f.eks. USA og England er lempelse efter almindelig credit foretrukket ved domicillandslempelse. Derimod er lempelse efter eksemptionsmetoden foretrukket i centraleuropæiske lande som, f.eks. Tyskland og Østrig. Modeloverenskomsten indeholder, som tidligere skrevet, ikke noget valg af hvilken lempelsesmetode der anvendes jf. henholdsvis artikel 23 A og 23 B.

Danmark har historisk set anvendt lempelse efter eksemptionsmetoden ved indgåelse af en overenskomst med et andet land. I de nyere indgåede overenskomster forsøger Danmark imidlertid, at indføre lempelse efter credit-metoden, da denne metode vil sikre, at indkomsten som minimum vil blive beskattet op til dansk niveau. Lempelse efter almindelig credit er på grund af dette anset som en bedre metode til undgåelse af skatte-spekulation og misbrug af overenskomsterne. Det er således ikke kun de politisk-økonomisk overvejelser der ligger bagved ved valget af almindelig credit, men lige så meget de skattetekniske forhold.

Danmark har ved indgåelse af overenskomst med enkelte fattige lande aftalt lempelse efter matching credit.

---

<sup>81</sup> Jf. tidligere så gør Danmark brug af globalindkomstprincippet. Jf. således SL § 4:... *hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke...*

## 7. Analyse del I - Kan der konstateres forskelle mellem reglerne efter intern dansk skatteret og de enkelte artikler i OECD's modeloverenskomst ved en sammenligning af de to regelsæt?

### 7.1 Dobbeldomicil

Som skrevet tidligere kan en person være ubegrænset skattepligtig, såvel til Danmark som til et andet land. Når dette er tilfældet foreligger der dobbeldomicil og en mulig dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatningen bliver løst ved hjælp af overenskomsterne eller reglerne i LL §§ 33 og 33 A. I de tilfælde, hvor der ikke er en bestemmelse i overenskomsten omkring dobbeldomicil, vil Danmark anvende artikel 4 i modeloverenskomsten.

I modeloverenskomstens artikel 4 er der opstillet kriterier som fastslår, hvor en person skal anses for at være hjemmehørende, hvis denne anses for hjemmehørende i begge stater. Reglerne for at fastslå, hvor personen er hjemmehørende er beskrevet i beskrivelsesdelen i hovedopgaven, men hovedlinjerne kan opstilles således:

- Har fast bolig til rådighed
- Har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser)
- Sædvanligvis opholder sig
- Er statsborger

Ovennævnte punkter er opstillet i prioriteret orden. Kan det ikke bestemmes, hvilken stat, der skal anses for domicilland og kildeland, afgøres spørgsmålet af de kompetente myndigheder ved forhandling.

Er en person ubegrænset skattepligtig til Danmark efter KSL § 1, stk. 1, og denne efter en overenskomst anses for, at være hjemmehørende i en anden stat, vil Danmark i dette eksempel blive kildeland. Danmark skal derfor begrænse sin beskatning i overensstemmelse med artikel 6-22. Er personen efter en overenskomsts dobbeldomicilklausul anset for hjemmehørende i den anden stat, kan den ubegrænsede skattepligt til Danmark bevares.

Man kan ikke konkludere, om der er en forskel mellem interne regler og modeloverenskomsten. Men der er forskel på hvornår LL §§ 33 og 33 A, og overenskomsten finder anvendelse på dobbeltbeskatning. LL § 33 finder anvendelse på både begrænsede og ubegrænsede skattepligtige, hvorimod LL § 33 A kun finder anvendelse på ubegrænsede skattepligtige efter KSL § 1.

### 7.2 Fast driftssted

I hovedtræk er der overensstemmelse mellem de danske regler og modeloverenskomsten, som skrevet i beskrivelsen af de danske regler. Dette ikke mindst fordi de danske regler fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomsten. Men der findes enkelte forskelle mellem reglerne.

I dansk ret er der en indskrænkning af begrebet fast driftssted, i forbindelse med begrænset skattepligt i KSL § 2, stk. 9. Indskrænkningen betyder at en salgsvirksomhed, som kun sker gennem en repræsentant og som fjernsalg, ikke vil statuere fast driftssted i Danmark. Betingelsen for denne attraktive mulighed er, at repræsentanten har fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren og personen ikke er ansat af denne. Det gør, at udenlandske fuldmagtsgivere kan have en repræsentant i Danmark til, at udføre fjernsalg uden, at der statueres fast driftssted. Dermed fjernes usikkerheden i fortolkningen af artikel 5, stk. 5 og 6 i modeloverenskomsten, hvilket skal gøre det mere attraktivt for virksomheder at starte en salgsvirksomhed op i Danmark.

Modsat er tilfældet i forhold til udenlandske entreprenører udvidet i intern dansk ret. I KSL § 2, stk. 1, nr. 4, 6. punktum fastslås det, at et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde skal anses for, at være et fast driftssted fra første dag, hvor det først er efter 12 måneder der opstår fast driftssted ifølge modeloverenskomst. Dette medfører, at udenlandske entreprenører bliver begrænset skattepligtige til Danmark, selv ved korte opgaver her i landet. Har Danmark indgået en overenskomst med entreprenørens domicil-land og ligner denne modeloverenskomsten, vil Danmark ikke kunne beskatte som overenskomstens kildeland, medmindre entreprisen varer over 12 måneder, jf. artikel 7 og artikel 5, stk. 3.

Grunden til bestemmelsen med fast driftssted fra første dag er, at gøre de udenlandske medarbejdere begrænsede skattepligtige til Danmark. Dermed skal arbejdsgiveren indeholde kildeskat og SKAT har mulighed for at opkræve skat af lønmodtageren, hvis Danmark er tildelt beskatningsretten efter overenskomsten. I henhold til modeloverenskomsten har kildelandet, jf. artikel 15, stk. 2, litra c, beskatningsretten til lønindkomst for arbejde under selv kortvarige ophold i kildelandet, hvis lønmodtagere arbejder for et udenlandsk fast driftssted i kildelandet. Når det skal afgøres, om der er fast driftssted i Danmark, anvendes definitionen i artikel 5 og derved er det ikke den interne danske definition, der er afgørende. I modeloverenskomsten er der først fast driftssted efter 12 måneder, og derfor kan Danmark ikke beskatte udenlandske medarbejdere, før entreprisen har varet mere end de 12 måneder.

### 7.3 Indkomst fra fast ejendom

Både de danske regler og modeloverenskomsten bygger på beliggenhedsprincippet. Princippet går ud på, at der er en særlig forbindelse mellem den faste ejendom og jorden, hvorpå den er beliggende. Derfor er der heller ikke den store forskel mellem de to regelsæt. Indtægt fra fast ejendom bliver beskattet i kildelandet.

En af de store forskelle er, at flere af de aktiviteter, der omfattes af artikel 6 om indkomst fra fast ejendom, vil i henhold til dansk ret blive betragtet som selvstændig erhvervsvirksomhed. Landbrug, skovbrug, indkomst fra udlejning af fast ejendom og næringsdrivendes køb og salg af fast ejendom er eksempler, der efter dansk ret vil blive betragtet som selvstændig erhvervsvirksomhed.

På området for indkomst fra fast ejendom, er der ikke mange forskelle mellem de danske regler og modeloverenskomsten. Den væsentligste forskel findes omkring indtægten fra fast ejendom, som beskrevet ovenfor.

Ejendomsværdiskatten i henhold til ejendomsværdiskatteloven sidestilles med en formueskat og falder derfor ikke ind under artikel 6.

## 7.4 Renter

Begrebet renter er ikke særligt stort og der er ikke den store forskel mellem de danske regler og modeloverenskomsten. Renter beskattes som udgangspunkt i den stat, hvor den retmæssige ejer af renterne er hjemmehørende. Men staterne kan aftale, at renter under visse nærmere begrænsninger kan beskattes i den stat, hvorfra de udbetales.

I cirka halvdelen af de af Danmarks indgåede overenskomster er der aftalt kildestatsbeskatning på 10-15 %. I andre er der aftalt en enten højere eller lavere % og i cirka 1/3 af overenskomsterne, er der aftalt en kildestatsbeskatning på 0 %<sup>82</sup>.

Hovedregler for kursgevinster, som er omfattet af kursgevinstloven, er at de i et vist omfang skal behandles som renter efter artikel 11.

Definitionen i artikel 11, stk. 3 adskiller sig lidt fra dansk ret, i hvad der sædvanligvis anses for renter. I definitionen omfattes indkomst, som i henhold til dansk skatteret kommer ind under kursgevinstloven. Hvis Danmark er overenskomstens kildeland, vil det ikke få nogen betydning, fordi overenskomsten ikke kan udvide området begrænset skattepligt. Da artikel 11, stk. 3 er udtømmende, skal Danmark når det er domicilland yde almindelig credit lempelse for skat pålagt i overenskomstens kildeland. Dette selv om den pågældende indkomst efter intern dansk ret anses for en kursgevinst efter kursgevinstloven.

Efter dansk skatteret er morarenter omfattet af definitionen af renter og derfor behandles de som renter. Modsat er tilfældet i modeloverenskomsten, hvor morarenter ikke er omfattet af artikel 11.

Der findes kun enkelte forskelle mellem de beskrevne regler og området renter vil ikke give anledning til store fortolkninger og uoverensstemmelser. Det kan konstateres, at de interne danske regler og modeloverenskomsten harmoniserer udmærket. Der er dog en forskel omkring kursgevinster og morarenter.

## 7.5 Udbytte

Udgangspunktet på området udbytte er, at udbytte udbetalt fra et selskab beskattes i den stat, hvor den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende. Dette princip gælder både i intern ret og i modeloverenskomsten.

I intern dansk skatteret er udbytte, udloddet fra et dansk selskab til en i udlandet bosiddende person, begrænset skattepligtig til Danmark. I modeloverenskomsten kan staterne aftale, at udbyttet under nærmere begrænsninger kan beskattes i den stat, hvori selskabet er hjemmehørende. Denne undtagelse findes i artikel 10, stk. 2, hvorefter kilde-

---

<sup>82</sup> Kilde: Ligningsvejledningen 2008-3, afsnit D.D.2, artikel 11

landet kan beskatte udlodningen med op til 15 % af bruttoudlodningen. Domicillandet skal herefter, ifølge artikel 23 A, stk. 2/artikel 23 B, stk. 1 yde almindelig credit lempelse for den pålagte skat.

Folketinget har vedtaget en ny lov nr. 335 for, at lave diverse tilpasninger til EU retten. I denne har Folketinget sat udbytteskatten ned til 15 % af udbytter og afståelsessummer. Dog kun, hvis der indgået aftale om udveksling af oplysninger med den stat, hvor modtageren af udbyttet er hjemmehørende. Modtageren skal eje mindre en 10 % af aktiekapitalen, hvis personen er hjemmehørende indenfor EU. Er modtageren hjemmehørende uden for EU, skal han sammen med koncernforbundne selskaber eje mindre end 10 % af aktiekapitalen. Aftalen om udveksling af oplysninger kan enten fremgå af overenskomsten, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Loven har virkning for udlodninger og udbetalinger, der foretages den 1. april 2008 eller senere.

Dermed har Folketinget harmoniseret de interne danske regler med EU retten og dermed også modeloverenskomstens regler omkring udbytteprocent.

#### Ny lov<sup>83</sup>

Folketinget har vedtaget en lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kildeskatteloven og kursgevinstloven. Loven vil medføre en ændring i reglerne om udbytte i en fraflytterbeskatningssituation.

Af loven fremgår det, at der ved fraflytning realiseres en avanceskat, der som udgangspunkt er forfalden på dette tidspunkt, men hvor den pågældende aktionær opnår henstand med betalingen. Hvis der efterfølgende sker en udlodning af udbytte, som f.eks. beskattes med i alt 15 % i udlandet og i Danmark, udløses en del af avanceskatten (henstandsbeløbet) til betaling. Betalingen vil normalt kunne opgøres til en beregnet dansk aktieindkomstskat på 45 % minus den allerede betalte skat på 15 %

Udbyttet udløser en skattebetaling, der i ovenstående eksempel kan beregnes som 30 % af det udloddede beløb. Derfor er det ikke udlodningen, der beskattes, men i stedet bliver det en del af avanceskatten (henstandsbeløbet), der forfalder til betaling. Loven skal være en aktieavancebeskatning, men er nærmere en beregningsmetode for udbyttebeskatning, som kan få karakter af omgåelse af udbyttebeskatningsreglerne i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

## 7.6 Formue

Sammenholdes artikel 22 formue med dansk ret kan det konstateres, at Danmark i 1997 afskaffede formueskatten. Derfor findes der ikke love omkring beskatning af formue i intern ret. I Danmark betragtes ejendomsværdiskatten imidlertid som en formue skat. Ejendomsværdiskatten er nævnt i modeloverenskomsten artikel 22, stk. 1 og 4. Heri står, at beskatningsretten hertil er tildelt den stat, hvori ejendommen er beliggende.

---

<sup>83</sup> Kilde: Lov nr. 906 af 12.09.2008, Lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kildeskatteloven og kursgevinstloven. (Fraflytterbeskatning af aktier og fradrag for tab på varekreditter til udenlandske koncernselskaber)

I skatterådets afgørelse SKM 2008.274.SR har rådet taget stilling til beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskat for en ejendom købt i Sverige i 2005. Afgørelsen var ventet med spænding på grund af en EU-dom omkring arveafgift, som måske ville ændre praksis. Danmark har forskelsbehandlet faste ejendomme, efter om de var beliggende her i landet eller i et andet EU-land. Denne praksis har været anvendt siden skattestoppet. Skattestoppet medførte, at ejendomsværdiskatten blev fastfrosset til det laveste beløb af enten 2001-niveau plus 5 % eller 2002-niveau. Denne praksis har man dog ikke overholdt overfor ejere af udenlandske ejendomme, hvor det har været handelsprisen, der udgjorde beskatningsgrundlaget. De danske regler er diskriminerende overfor personer bosiddende i Danmark med feriebolig i andre EU-lande, da ejendomsværdiskatten på en sådan bolig er højere end en tilsvarende feriebolig i Danmark.

I den før omtalte sag tog skatterådet stilling til beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten for en ejendom købt i Sverige i 2005. Købsprisen havde udgjort 5.146.000 danske kroner, og beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten blev opgjort til 2.900.000 danske kroner, som var en beregnet ejendomsvurdering for 2002. EU-dommen betyder, at SKAT ikke kan opretholde en forskelsbehandling på beregningen af ejendomsværdiskat på danske og udenlandske ejendomme.

## 7.7 Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande/kapitalgevinster

### 7.7.1 Aktier

I det KSL § 2 angiver hvilke indkomster, der er omfattet af den begrænsede skattepligt og idet de indkomster, der ikke er angivet i denne regel, ikke er omfattet af den begrænsede skattepligt, er indkomst ved afståelse af aktier ikke omfattet. Der findes således ingen bestemmelser i intern dansk skatteret, der medfører skattepligt af udenlandske personers beholdning af aktier i danske selskaber. I Danmark har man til gengæld udformet regler, der skal imødegå den manglende beskatning af danske personers beholdning af aktier ved eventuel fraflytning<sup>84</sup>.

I ABL §§ 38 - 40 er der indført regler, hvorefter Danmark forbeholder sig ret til beskatning af aktieavance ved fraflytning.

Hovedformålet bag indførelse af disse regler er, at man vil imødegå en skatteflugt. En sådan skatteflugt kan bestå i at en person, der har drevet virksomhed i Danmark i flere år via et aktieselskab og tilmed har oplevet væsentlige værdistigninger på aktierne, flytter fra Danmark for at sælge aktierne i et land, hvor avancebeskatningen er lavere eller eventuelt helt skattefrit. Alternativt flytter personen fra Danmark for, at udlodde udbytte skattefrit eller til en lavere beskatning for, herefter at flytte tilbage til Danmark med aktier der har en betydelig lavere værdi og dermed eventuelt lavere afståelsessum. Reglerne for fraflytterbeskatning af aktier lukker hullerne for disse skatteflugtsmuligheder.

---

<sup>84</sup> Der findes ingen bestemmelser i dansk intern skatteret, der medfører skattepligt af udenlandske personers beholdning af aktier i danske selskaber.

Reglerne i ABL § 38, stk. 1 medfører at hvis en person flytter fra Danmark, vil der skulle opgøres en aktieavance, som om aktierne reelt set var afstået på fraflytningstidspunktet.

Reglerne omfatter alle personer der har aktier mv., der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven. Personerne skal dog have været skattepligtige efter KSL § 1, KSL § 2, stk.1, nr. 4 i en eller flere perioder på i alt syv år ud af ti år før indtræden af skattepligt efter ABL § 38 stk. 3.

Personer der har en beholdning af aktier med en kursværdi på under kr. 100.000 (dette beløb er ikke pristalsreguleret), på fraflytningstidspunktet er ikke omfattet af fraflytterbeskatning, medmindre aktierne har en negativ anskaffelsessum, jf. ABL § 38, stk. 2. Endvidere omfatter reglerne ikke personer, der er omfattet af ABL § 44. Fraflytterbeskatning omfatter således ikke personer, hvis aktiebeholdning var under kr. 100.000-grænsen pr. 31. december 2005 (og dermed fritaget fra beskatning). Dette selv om de skattefrie aktier er ejet i mindre end tre år.

Aktier i både danske og udenlandske selskaber er omfattet af denne regel. Reglerne omfatter samme arter af værdipapirer, som der er omfattet af de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven.

Reglerne vedrører endvidere personer der efter en bestemmelse i en overenskomst med Danmark bliver hjemmehørende i det andet land, jf. ABL § 38, stk. 1.

Ophører den ubegrænsede skattepligt til Danmark efter KSL § 1 som følge af fraflytning fra Danmark, er personerne ligeledes omfattet, medmindre de bevarer en tilknytning til Danmark i form af begrænset skattepligtigt via en erhvervsvirksomhed med et fast driftssted og aktierne indgår i dette faste driftssted, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Såfremt aktierne udgår af det faste driftssted eller personen ophører med, at drive virksomhed fra det faste driftssted i Danmark, vil aktierne være omfattet af ABL § 40. Tidligere har det været sådan, at det kun var næringsaktier, der var omfattet af denne regel. Praksis er imidlertid ændret på dette område, således ikke-næringsaktier (dattervirksomheder) ligeledes er omfattet af denne regel<sup>85</sup>.

Generelt skal aktieavancen ved fraflytning opgøres på baggrund af værdien ved skattepligtens ophør, jf. ABL § 38, stk. 4.

I erkendelse af, at skattebyrden på disse aktieavancer kan være ikke så ubetydelige, kan der opnås henstand ved fraflytning, jf. ABL § 39 og KSL § 73 E. Henstand kan ydes uden sikkerhedsstillelse ved fraflytning til lande i Norden eller til andre EU-lande, da Danmark med de fleste af disse lande har indgået aftaler om bistand med opkrævning af skatter. Ved fraflytning til øvrige lande skal der i de fleste tilfælde stilles sikkerhed for at opnå henstand, jf. ABL § 39, stk. 3. Der gives i øvrigt kun henstand i det omfang aktieavancen opgøres efter realisationsprincippet, jf. ABL § 38, stk. 5.

---

<sup>85</sup> Kilde: Ligningsvejledning 2008-3, afsnit S.G. 19.1.2



Måden hvorpå der ydes henstand foregår ved, at der beregnes en skat af den urealiseret avance der føres på en henstandskonto. En sådan henstand opnås imidlertid kun, hvis selvangivelsen og en beholdningsoversigt efter ABL § 39 A, stk. 1 indsendes til skattevæsenet rettidigt, jf. ABL § 39, stk. 2. Indsendes selvangivelsen og beholdningsoversigten ikke rettidigt, bortfalder retten til henstand efter ABL § 39, stk. 1. Skatten anses således forfalden på dets oprindelige tidspunkt. Det er dog muligt for SKAT, at se bort fra denne fristoverskridelse, jf. ABL § 39, stk. 5.

Efter man er fraflyttet Danmark, skal der indgives en selvangivelse hvert år, så længe der er en positiv henstandssaldo. Hvis denne ikke indsendes til SKAT rettidigt vil skatten ligeledes forfalde til betaling, jf. ABL § 39 A, stk. 11.

En række begivenheder medfører endvidere der skal afdrages på henstandssaldoen i mens personen er væk fra Danmark. Sælger personen således aktierne omfattet af fraflytterbeskatningen, skal der beregnes en skattepligtig avance. Skatten heraf beregnes og nedsættes med skat betalt i udlandet. Overstiger den beregnede skat den i udlandet betalte skat forfalder det overskydende beløb til betaling i Danmark. Når den overskydende skat er betalt, nedskrives henstandssaldoen med et tilsvarende beløb, jf. ABL § 39 A, stk. 3.

Tilsvarende gør sig gældende ved udlodning af udbytte, samt tilbagesalg til udstedende selskab efter LL § 16 B. Her skal personen også afdrage på henstandssaldoen. Afdraget opgøres som skatten af det modtagne udbytte (28/43/45 %) nedsat med indeholdt dansk udbytteskat (28 % eller maksimalt den aftalte skatteprocent i overenskomsten) eller udenlandsk udbytteskat. Henstandssaldoen nedsættes med den til Danmark betalte skat, jf. ABL § 39 A, stk. 5.

Endvidere kan andre dispositioner, der medfører at aktiernes kurs justeres i nedadgående retning, medføre at der skal afdrages på henstandssaldoen. Dette være sig tildeling af fondsaktier, tegning af aktier til favørkurs eller eftergivelse af gæld. Afdraget opgøres her som skatten af udlodningen/dispositionen, nedsat med eventuelt betalt dansk skat heraf, samt betalt skat i udlandet. Her nedskrives henstandssaldoen ligeledes kun med den til Danmark betalte skat, jf. ABL § 39 A, stk. 6.

En anden situation, hvor henstandssaldoen skal nedskrives, er den hvor en aktionær mfl. låner penge i selskabet. Et beløb svarende til låneprovenuet skal således forfalde til betaling som afdrag på henstandssaldoen. Dette gælder dog ikke, hvis der er tale om bankaktier og personen ejer mindre end 5 % af kapitalen i banken, jf. ABL § 39 A, stk. 7.

Når henstandssaldoen er kr. 0 (svarende til den skat, der blev beregnet ved fraflytning), har man ikke længere gæld til SKAT på grund af fraflytterskat. Henstandssaldoen kan i øvrigt ikke blive negativ, jf. ABL § 39 A, stk. 8.

Har man solgt alle fraflytteraktier, og er der fortsat en positiv henstandssaldo, bortfalder denne (dog ikke hvis der er realiserede aktietab, som kan fremføres efter udenlandske skatteregler). Så selv om man ikke har betalt den fulde fraflytterskat, er der gjort endelig op med SKAT, jf. ABL § 39 A, stk. 10.

Ved genindtræden af ubegrænset skattepligt til Danmark fastsættes en indgangsværdi på fraflytteraktierne – værdien på tilflytningstidspunktet nedsat med det laveste af følgende to beløb:

- Den resterende henstandssaldo omregnet til indkomstgrundlag
- Den samlede nettogevinst på de aktier, som personen ejer på tilflytningstidspunktet opgjort som forskellen mellem handelsværdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der indgik ved opgørelse af fraflytterskatten på aktierne.

Ovenstående fremgår af ABL § 39 B, stk. 1. Opgøres den samlede gevinst efter metode to til kr. 0 eller negativ, skal indgangsværdien ikke korrigeres, jf. ABL § 39 B, stk. 2.

Aktier der ikke er omfattet af fraflytterbeskatning anses stadig for anskaffet til handelsværdien på tidspunktet for tilflytning, jf. ABL § 37.

Ovenstående regler for fraflytterbeskatning er blevet vedtaget den 9. september 2008, hvor lovforslag L 187 om fraflytterbeskatning af aktier blev vedtaget. Vedtagelsen får ligeledes konsekvenser for personer, der er flyttet før lovforslagets fremsættelse (30. maj 2008). Førhen var det muligt, at omberegne fraflytterskatten, hvis aktierne blev afstået til en lavere værdi end den ved fraflytningstidspunktet. Endvidere var det muligt at opnå credit-lempe for den i udlandet betalte skat. Dette er der ikke mulighed for i de nye regler. Personerne kan derimod senest den 30. maj 2009 meddele SKAT, at de ønsker at overgå til de nye regler. Der skal således udarbejdes en beholdningsoversigt og en henstandssaldo 30. maj 2008. Dette gælder for både personer der tidligere har anmodet om henstand med betaling af skatten, og personer der har betalt fraflytterskatten. Det må tilrådes, at alle der er flyttet før den 30. maj 2008 indsender materialet til SKAT, således en eventuel henstandssaldo ikke forfalder til betaling og en eventuel betalt fraflytterskat kan tilbagebetales.

Loven indebærer, som tidligere skrevet, at det ikke længere er muligt at få nedslag i fraflytterskatten for skatter betalt i udlandet (credit-lempe). Dette vil utvivlsomt føre til en dobbeltbeskatning i en lang række tilfælde, idet udlandet beskatter efterfølgende aktieavancer og udbytter uden at give nedslag for den danske fraflytterskat.

Endvidere har Danmark i forhold til de tidligere regler udvidet deres beskatningsret, således efterfølgende værdistigninger ligeledes bliver beskattet. Dette sker indirekte ved, at der ikke gives nedslag for de i udlandet betalte skatter vedrørende samme gevinster.

Dette fremgår i øvrigt af nedenstående eksempel<sup>86</sup>:

En person flytter med aktier i selskab A med en latent avance på 10 mio. kr. og aktier i selskab B med en latent avance på 10 mio. kr. Aktierne er anskaffet for 0 kr. Der pålignes en fraflytterskat på 45 % eller 9 mio. kr.

Efter fraflytningen sælges aktierne i selskab A for 10 mio. kr. Dette udløser en udenlandsk avanceskat på 30 % (3 mio. kr.) og en dansk skat på differencen op til 45 % eller 15 % svarende til 1,5 mio. kr. Idet der kun gives nedslag i fraflytterskatten for danske skatter, udgør fraflytterskatten herefter (9-1,5 mio. kr.) eller 7,5 mio. kr. Værdien af selskab B er efter fraflytningen steget med 40 mio. kr. til 50 mio. kr., og aktierne sælges for dette beløb. Dette udløser en udenlandsk skat på 30 % eller 15 mio. kr. og en dansk skat på 15 % eller 7,5 mio. kr.

Som det fremgår, fører lovens manglende lempelse for udenlandske skatter til, at Danmark ikke kun beskatter den avance, som kan konstateres på fraflytningstidspunktet (2 x 10 mio. kr.), men også den avance på yderligere 40 mio. kr., der er optjent efter fraflytningen.

Ovenstående regler har været kritiseret af flere eksperter. Det er først og fremmest, efter fleres meninger, med til at begrænse den frie bevægelighed i EU. Eksperter mener det er tvivlsomt, hvorvidt reglerne vil blive godkendt ved en EU-domstol. Dette selv om man fra skatteministeriets side mener, at reglerne minder om de Hollandske regler, der har været afprøvet for domstolen. I henhold til eksperterne afviger de hollandske regler for meget i forhold til de danske regler til, at disse kan sammenlignes<sup>87</sup>.

Udover denne kritik medfører reglerne dobbeltbeskatning, der i øvrigt efter EU-traktatens artikel 293, 2. led skal forsøges undgået.

Ved en sammenholdelse af artikel 13, stk. 5 i modeloverenskomsten med regler for fraflytterbeskatning, bliver Danmarks ret til beskatning af indkomst ved afståelse af aktier reelt set udvidet. I henhold til den tidligere beskrivelse af modeloverenskomstens artikel 13, stk. 5 er denne bestemmelse en opsamlingsbestemmelse, der giver domicillandet retten til beskatning af aktier, løse, kursgevinster mv. Det kan derfor diskuteres, hvorvidt Danmark som kildeland kan bevare retten til beskatning af aktieavancen, selv om der i overenskomsten med domicillandet er aftalt domicillandsbeskatning.

Danmark har forsøgt at undgå dette problem ved, at der i nogen af de nyere overenskomster er aftalt, at Danmark har retten til beskatning af værdistigningen på aktier indtil fraflytning. Tilflytningslandet (det nye domicilland) har herefter retten til beskatning af værdistigningen opstået efter tilflytning til dette land<sup>88</sup>. Dette er imidlertid aftalt før de nye regler for fraflytterbeskatning blev vedtaget. Af tidligere gennemgået eksempel fremgår det, at Danmark med de nuværende regler kan beskatte gevinster, der er tilkommet efter fraflytningen.

<sup>86</sup> Kilde: [www.ey.dk](http://www.ey.dk) → fraflytterskat på aktier

<sup>87</sup> Kilde: Dagbladet Børsen, Heidi Birgitte Nielsen, EU-strid om ny fraflytterskat, den 12. august 2008, side 14.

<sup>88</sup> Kilde: Lærebog om indkomst skat, Aage Michelsen, 11. udgave, kapitel 26 afsnit 8.3, side 692-693

Af artikel 10 i modeloverenskomsten fremgår det endvidere, at det er domicillandet, der har retten til beskatning af udbytte personer modtager fra et kildeland, når der ses bort fra en vis indeholdelse af skat fra kildelandet. Ved ovenstående regler beskatter Danmark reelt set udbytter, som de efter modeloverenskomsten ikke har beskatningsretten til. Dette ved, at der forsat skal ske dansk beskatning af udloddet udbytter, selv om personen er flyttet fra Danmark.

#### 7.7.2 Kursgevinster fordringer/gæld

Udover de specielle regler om beskatning af avance ved salg af aktier eksisterer der i KGL § 12 en regel, der udvider Danmarks beskatningsret. En del afståelser af fordringer, samt indfrielse af gældsforpligtelser vil, herefter blive omfattet af den begrænsede skattepligt. Den udvidede beskatningsret vedrører personer, der er begrænsede skattepligtige i medfør af KSL § 2, stk. 1, nr. 5 ved afståelse af fast ejendom. Realiseres der f.eks. en kursgevinst ved ekstraordinær indfrielse af et kontantlån, der har pant i en fast ejendom beliggende her i Danmark, vil en sådan kursgevinst være skattepligtig til Danmark.

Udover reglen i KGL § 12, der medfører begrænset skattepligt af nogen kursgevinster, er der i KGL § 37 indført regler om beskatning af kursgevinster ved fraflytning. Reglerne minder meget om de forhenværende regler i aktieavancebeskatningsloven.

I medfør af KGL § 37, stk. 1 vil kursgevinster på fordringer, samt gældsforpligtelser, der ville have været skattepligtige efter KGL øvrige regler, være anset for realiseret ved fraflytning Danmark.

Reglerne i KGL § 37 omfatter personer, der har været ubegrænset eller begrænset skattepligtige til Danmark efter KSL §§ 1 og 2, stk. 1, nr. 4 (fast driftssted)<sup>89</sup>, i en til flere perioder der tilsammen udgør syv år ud af en periode på ti år før fraflytning jf. KGL § 37, stk. 3.

Reglerne i KGL § 37 træder i kraft, hvis en person ophører med den ubegrænsede skattepligt efter KSL § 1 eller ophører med at drive erhvervsvirksomhed igennem et fast driftssted efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Skattepligten efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4 ophører ikke, hvis ophøret skyldes at den begrænsede skattepligtige, bliver ubegrænset skattepligtig efter KSL § 1. Omvendt er der ikke tale om et ophør, hvis den ubegrænset skattepligtige, bliver begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4.

Endvidere træder reglerne i KGL § 37 i kraft i det tilfælde, hvor en person i en mellem Danmark og et andet land indgået overenskomst, bliver hjemmehørende i det andet land, jf. KGL § 37, stk. 1.

Gevinst og tab opgøres på tidspunktet for fraflytning/ophør af skattepligt. Gevinst og tab opgøres efter reglerne i KGL §§ 25-28 (gæld og fordringer), samt KGL § 31-34 (finansielle kontrakter).

Ligesom der ved de tidligere regler for fraflytterbeskatning af aktier, er der ved fraflytterbeskatning af kursgevinster regler om omberegning jf. KGL §§ 37, stk. 5 og 37, stk. 2. I

<sup>89</sup> Ophør af begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 5 er omfattet af KGL § 12. Ophør af den begrænsede skattepligt efter denne regel vil kun kunne ske ved salg af ejendommen. Eventuelle kursgevinster vil i givet fald blive realiseret ved denne afståelse.

I henhold til KGL § 37, stk. 5 kan personer, der anvender realisationsprincippet, vælge at få omberegnet værdien. I tilfælde af værdien ved afståelse efter fraflytning er mere fordelagtig, kan personen vælge denne værdi. Det samme gør sig ikke gældende for personer der anvender lagerprincippet<sup>90</sup>. De skal anvende værdien ved udgangen af indkomståret, hvori personen er fraflyttet/ophørt med skattepligten, hvis denne værdi er lavere. Hvis de har indfriet gælden, fordringen eller kontrakten efter de er fraflyttet, men inden indkomståret hvori de er fraflyttet, skal denne værdi anvendes, hvis denne er lavere, jf. KGL § 37, stk. 2.

Ligesom ved fraflytterbeskatning af aktieavancer kan der opnås henstand efter KSL § 73 E. Betingelserne for dette er, at gevinsten og tab opgøres efter realisationsprincippet.

I det omfang der er betalt skat i udlandet, er det muligt for personen at fratække den betalte skat i den i Danmark opgjorte skat. Forudsætningen for dette er, at den i udlandet betalte skat vedrører den samme gevinst, jf. KGL § 37, stk. 6. Der ydes således almindelige credit-lempelse som efter LL § 33, jf. tidligere. Fradraget kan dog maksimalt udgøre den del, som det andet overenskomst land ubetinget er tildelt beskatningsretten til, jf. KGL § 37, stk. 6.

Indtræder skattepligten til Danmark igen ved, at personen enten bliver hjemmehørende i Danmark eller flytter tilbage til landet, bortfalder fraflytterbeskatningen. Ved efterfølgende indfrielse af fordringer, gæld eller kontrakter vil det således være de oprindelige summer samt de almindelige regler i KGL der gør sig gældende jf. KGL § 37, stk. 7. Dette gør sig gældende alene for personer, der har opgjort gevinst/tab efter realisationsprincippet.

For personer der har opgjort gevinst/tab efter lagerprincippet samt personer der bliver omfattet af skattepligtigt til Danmark gælder KGL § 37, stk. 7 ikke. Disse personer skal derimod anvende KGL § 36. Det er herefter værdien på tidspunktet for tilbageflytning der gør sig gældende.

I henhold til artikel 13, stk. 5 i modeloverenskomsten er det domicillandet, der har retten til beskatning af kursgevinster på fordringer, gæld og kontrakter. Det kan derfor, ligesom ved fraflytterbeskatning af aktier, diskuteres hvorvidt Danmark har udvidet beskatningsretten ved indførelse af KGL § 12 og KGL § 37.

### *7.7.3 Diskussion af de danske regler for fraflytterbeskatning*

De danske regler for fraflytterbeskatning er ligeledes en del af en diskussion i en publikation fra International Fiscal Association<sup>91</sup>. Forfatteren gennemgår de forskellige regler om fraflytterbeskatning og landenes måde, hvorpå de har udformet deres regler for at

---

<sup>90</sup> For en beskrivelse af lagerprincippet henvises til KGL § 33, stk. 1. Modsat realisationsprincippet opgøres gevinst/tab som regel, som forskellen mellem primo/ultimo værdier hvert år.

<sup>91</sup> International Fiscal Association er en organisation, der ikke er styret af hverken regeringer eller andre internationale organisationer. Foreningens formål er, at studere fremgangen inden for international og komparativ lov indenfor den offentlige økonomi, specielt med fokus på international og komparativ skattelovgivning. Her er der fokus på de finansielle og økonomiske aspekter af beskatning. For udførlig beskrivelse af foreningen henvises til [www.ifa.nl](http://www.ifa.nl).

imødegå skatteflugt. Herudover diskuteres de teoretiske muligheder for at undgå dobbeltbeskatning ved fraflytning<sup>92</sup>.

Forfatteren ender ud i en længere konklusion om fraflytterbeskatning. I konklusionen argumenterer han for, at de enkelte landes argumenter for fraflytterbeskatning, ikke er holdbare<sup>93</sup>. Han henviser til kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 13. I henhold til punkt 6-10 i kommentarerne støtter modeloverenskomsten ikke, at fraflytterlandet beskatter urealiserede kursgevinster<sup>94</sup>. Herudover henviser han til punkt 21 og 6 i kommentarerne til henholdsvis artikel 13 og 23 i modeloverenskomsten, der utvivlsomt tildeler retten til beskatning til domicillandet. Det kan derfor diskuteres, hvorvidt de danske regler for fraflytterbeskatning om end ikke direkte modarbejder artikel 13, stk. 5 i modeloverenskomsten, så i hvert fald har en utilsigtet virkning i relation til denne artikel.

#### 7.7.4 *Gevinst ved salg af ejendom*

I henhold til tidligere var indkomst ved afståelse af fast ejendom omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 5.

I modeloverenskomstens artikel 13, stk. 1 tildes kildelandet beskatningsretten til fortjeneste ved salg af fast ejendom. Idet Danmark vil blive kildeland når ejendommen er beliggende i Danmark, er der harmoni mellem de danske regler og modeloverenskomsten.

#### 7.7.5 *Fortjenester vedrørende fast driftssted*

I henhold til gennemgangen af de danske regler om begrænset skattepligt ved afståelse af formuegenstande blev det konstateret, at reglerne i KSL § 2 i det væsentligste omfattede gevinster ved afståelse af erhvervsaktiver tilhørende et fast driftssted jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4.

Jf. tidligere så tildeler modeloverenskomstens artikel 13, stk. 2 kildelandet beskatningsretten til fortjenester tilhørende et fast driftssted. Danmark vil blive kildeland, hvis der konstateres fast driftssted i Danmark. Reglerne i modeloverenskomsten, samt de danske regler stemmer derfor udmærket overens.

#### 7.7.6 *Fortjeneste ved afståelse af aktier i ejendomsselskaber*

Der er i Danmark ikke indført specielle regler for begrænset skattepligt ved afståelse af aktier i ejendomsselskaber, hvor 50 % eller mere af aktiviteten stammer fra ejendomme beliggende i Danmark.

---

<sup>92</sup> Forfatteren: Professor Luc de Broe (Belgien), diskuterer at der er tre teoretiske muligheder for at undgå dobbeltbeskatning ved fraflytterbeskatning: a) Step-up in basis: -tilflytterlandet kan acceptere en indgangsværdi svarende til den værdi, som fraflytterlandet har anset for at udgøre salgssummen. b) Tilflytterlandet kunne fratække den i fraflytterlandet betalte skat i den i tilflytterlandet betalte skat c) reverse credit – fraflytterlandet kan fratække den i tilflytterlandet betalte skat i den i fraflytterlandet betalte skat. Forfatteren diskuterer videre, at i det omfang der er implementeret forskellige regler i to lande, så kan dette medføre dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning.

<sup>93</sup> Udover argumenterne mod landenes fraflytterbeskatning kommer forfatteren ligeledes med forslag til, hvorledes man ved ændring af modeloverenskomsten kan imødegå problemerne ved fraflytterbeskatning.

<sup>94</sup> Kilde: The tax treatment of transfer of residence by individuals, Professor Luc de Broe (Belgien), vol. 87b. 2002, International Fiscal Association, side 65.

I modeloverenskomsten er der jf. tidligere indført regler der omfatter afståelse af sådanne aktier jf. artikel 13, stk. 4. Der er derfor en forskel mellem de danske regler og modeloverenskomsten.

Reglen får dog kun betydning hvis en person, der er ubegrænset skattepligtig til Danmark, således afstår aktier i et sådant selskab og kildelandet har regler der medfører kildelandsbeskatning af sådanne afståelser. Danmark skal således yde lempelse for en sådan beskatning<sup>95</sup>.

### 7.8 Lønindkomst privat ansatte/arbejdsindkomst

Ved gennemgangen af reglerne i SL § 4 sammenholdt med reglerne i KSL § 1 blev det konstateret, at personer der omfattes af ubegrænset skattepligt til Danmark, er skattepligtig af al indkomst, hvad enten indkomsten hidrører her fra landet eller udlandet (globalindkomstprincippet).

Endvidere blev det konstateret ved gennemgangen af regler om begrænset skattepligt i KSL § 2, at løn der er oppebåret her i Danmark er begrænset skattepligtig i henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Før lønnen bliver omfattet af den begrænsede skattepligt, er der imidlertid flere punkter der skal være opfyldt. Lønnen skal vedrøre: a) arbejde udført i et tjenesteforhold b) arbejde udført her i landet c) arbejdsgiveren skal have hjemting her i landet.

Til sammenligning er den generelle regel i modeloverenskomsten, at det er domicillandet der har retten til beskatning af indkomst fra et lønmodtagerforhold, jf. artikel 15, stk. 1. Af artikel 15, stk. 1 fremgår det endvidere at, er arbejdet udført i kildelandet, så kan kildelandet beskatte denne indkomst.

Modeloverenskomsten stemmer på disse punkter udmærket overens med reglerne i intern dansk skatteret. I det omfang en person er ubegrænset skattepligtig til Danmark, vil retten til beskatning af den globale indkomst således være tildelt Danmark. Modtager den pågældende person således løn fra udlandet, for arbejde udført der, kan Danmark beskatte den, som en del af globalindkomsten. Danmark kan/skal dog yde lempelse, hvis kildelandet er tildelt beskatningsretten, jf. LL §§ 33 og 33 A, samt artikel 23 i modeloverenskomsten<sup>96</sup>. Omvendt kan Danmark beskatte indkomst fra arbejde udført her i landet i et lønmodtagerforhold i henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Den udenlandske person vil i givet fald kunne opnå lempelse enten efter overenskomsten eller efter interne regler i personens hjemland.

Ovenstående fordeling af beskatningsretten stemmer i øvrigt overens med, at modeloverenskomsten bygger på domicillandsbeskatning. Det er domicillandet der kan beskatte den globale indkomst og kildelandet kan kun beskatte i det omfang fordelingsbestemmelserne tildeler kildelandet retten til dette. Der kan således drages paralleller til det danske system med begrænset og ubegrænset skattepligt.

<sup>95</sup> Kilde Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 5, side 250

<sup>96</sup> I Danmark vil lempelsesmetoden typisk være credit-metoden jf. tidligere. Jf. ligeledes diskussionen om de enkelte landes valg af lempelsesmetode credit- ctr. eksemptionsmetoden samt deres begrundelser for at vælge den enkelte metode frem for den anden.

De førnævnte forudsætninger i KSL § 2, stk. 1, nr. 1, der medfører, at Danmark kan beskatte indkomst fra et tjenesteforhold, stemmer overens med reglerne i modeloverenskomsten.

#### *7.8.1 Arbejdet skal være udført i et tjenesteforhold*

I dansk skatteret er der jf. tidligere en vejledning til, hvorledes det afgøres, om der er tale om indkomst optjent i et tjenesteforhold. I modeloverenskomsten, er der i artikel 15 ikke en direkte definition af, hvad der forstås som arbejde udført i et tjenesteforhold.

For en afgrænsning af hvem der er arbejdsgiver, er der i kommentarerne til modeloverenskomsten fra år 2005 anført, at arbejdsgiveren er den der har retten til det udførte arbejde, bærer ansvaret og risikoen for det udførte arbejde og har instruktionsbeføjelser overfor lønmodtageren. Denne afgrænsning svarer til den i dansk ret angivne definition af en arbejdsgiver. Arbejdsgiveren har her også instruktionsbeføjelser, samtidig med arbejdsgiveren bærer ansvaret og risikoen for det udførte arbejde.

Der er således et samspil med dansk skatteret og modeloverenskomsten. Det ville dog godt kunne tænkes, at der i visse situationer ville opstå uoverensstemmelser mellem to lande ved fortolkning af arbejde i et tjenesteforhold. Ved brug af modeloverenskomsten til regulering af beskatningsretten mellem to lande er der ikke en nærmere definition af, hvad der forstås som arbejde i et tjenesteforhold. Her tænkes på det tilfælde, hvor definitionen af arbejde i et tjenesteforhold i de to lande ikke stemmer overens. Forskellige definitioner vil i værste tilfælde kunne medføre fordeling af beskatningsretten efter forskellige artikler. Fordeling af beskatningsretten efter forskellige artikler vil kunne give anledning til dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning.

Hvis kildelandet f.eks. anser en indkomst for omfattet af artikel 15 (indkomst fra et tjenesteforhold) og domicillandet anser den pågældende indkomst for optjent efter artikel 7 (indkomst fra erhvervsvirksomhed) pga. forskellige definitioner af lønmodtager og arbejdsgiver, vil dette kunne give et andet resultat af fordelingen.

I flere tilfælde vil der i artiklerne være en henvisning til enten en definition modeloverenskomsten eller en definition i enten domicillandet eller kildelandet. I tilfælde af der ikke er sådanne henvisninger, finder artikel 3, stk. 2 i modeloverenskomsten anvendelse. Her henvises der først og fremmest til, at de to lande skal anvende deres interne ret ved anvendelse af definition.

Denne problemstilling har i øvrigt givet anledning til en række retstvister. I henhold til TfS 1996,248Ø blev en person dobbeltbeskattet. Der var i den givne dom tale om en person, som formelt set var ansat i et tysk selskab. Det tyske selskab var moderselskab for et dansk handelsselskab. Personens arbejdsområde var det danske selskab, hvilket var eksemplificeret ved, at samtlige forhandlerkontrakter var underskrevet af ham. Skatteyderen var anset for skattepligtig af indkomsten til Tyskland, da han havde domicil i Tyskland. Danmark anså, samtidig lønnen for omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark, da lønnen efter et driftsøkonomisk synspunkt skulle henføres til Dan-



mark. I det den gensidige aftale procedure ikke gav anledning til nogen aftale, blev personen både beskattet i Danmark og Tyskland<sup>97</sup>.

Efter ovenstående dom er der fra år 2000 i kommentarerne til artikel 23 i modeloverenskomsten indført kommentarer, hvorefter det er de interne regler i kildelandet der finder anvendelse ved en uoverensstemmelse mellem definitionerne. Domicillandet skal således undersøge, hvorledes kildelandet har kvalificeret indkomsten efter dets ret. Kildelandets kvalifikation er ikke bindende for domicillandet, i det omfang der ikke er tale om forskelle i de interne regler, men derimod forskellige fortolkninger af de faktiske omstændigheder eller forskellige fortolkninger af overenskomstens bestemmelser.

Ovenstående kommentarer til artikel 23 vil formentlig anvendes ved en konflikt mellem Danmark og et andet land, hvis overenskomsten er indgået efter år 2000. Ved konflikter mellem Danmark og et andet land, hvor overenskomsten er indgået før år 2000, vil kommentarerne formentlig ikke finde anvendelse<sup>98</sup>.

Hvis anvendelsen af artikel 3, stk. 2 eller artikel 23 i modeloverenskomsten ikke kan løse problemet, er der ikke anden udvej end gensidig aftaleprocedure efter artikel 25 i modeloverenskomsten. Jf. i øvrigt ovenstående dom, hvor det endte med gensidig aftaleprocedure mellem Danmark og Tyskland.

I fortsættelse af manglende definition på arbejde i et tjenesteforhold anføres det af Aage Michelsen i en artikel i tidsskriftet "Revision & Regnskabsvæsen", at det klart må anbefales, at der indføres en definition af arbejdsgiverbegrebet i modeloverenskomsten eller i de overenskomster der indgås i mellem to lande<sup>99</sup>.

#### *7.8.2 Arbejdet skal være udført her i landet*

Af bestemmelsen vedrørende begrænset skattepligt i KSL § 2, stk. 1, nr. 1 fremgår, at arbejdet skal være udført i Danmark, før denne er omfattet af den begrænsede skattepligt. En tilsvarende bestemmelse findes i artikel 15, stk. 1 jf. tidligere.

#### *7.8.3 Arbejdsgiveren skal have hjemting i landet*

Udover et krav om, at arbejdet skal være udført i Danmark i henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 1, så skal den person eller selskab arbejdet blev udført for ligeledes have hjemting i Danmark i henhold til enten KSL § 2, stk. 1, nr. 4 eller SEL § 2, stk. 1, litra a.

En lignende bestemmelse er der i modeloverenskomsten. I henhold til tidligere fremgår det af artikel 15, stk. 2, litra b og c, at retten til beskatning ikke er tildelt kildelandet, hvis arbejdsgiveren ikke er hjemmehørende eller har et fast driftssted i kildelandet.

#### *7.8.4 Krav til ophold i kildelandet i henhold til artikel 15*

Artikel 15, stk. 2 udgør en undtagelse i forhold til artikel 15, stk. 1. Disse forudsætninger skal i henhold til tidligere være opfyldt før, kildelandet kan beskatte en indkomst fra kildelandet. I henhold til artikel 15, stk. 2, litra a er det et krav, at en personen opholder sig over 183 dage i en periode på 12 måneder i et skatteår før, indkomsten kan beskattes af kildelandet. Formuleringen "*i et skatteår*" skal ikke forstås således, at der er tale om

<sup>97</sup> Kilde: Revision & Regnskabsvæsen, professor Aage Michelsen, nr. 1 år 2008, kommentar til udvalgte afgørelser

<sup>98</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 2, side 64-65.

<sup>99</sup> Kilde: Revision & Regnskabsvæsen, professor Aage Michelsen, nr. 1 år 2008, kommentar til udvalgte afgørelser

et specielt skatteår. Der er derimod tale om en, hvilken som helst 12 måneders periode<sup>100</sup>.

Denne tidsperiode kan sammenlignes med skattedepartementets udtalelse i skd.medd. 1972 s. 139 nr. 104 Skd. I denne meddelelse udtalte skattedepartementet, at et uafbrudt ophold i Danmark i en periode på tre måneder eller et samlet ophold i Danmark på 180 dage inden for et år ikke anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie og lignende. Lige som ved de 183 dage i modeloverenskomsten så er der ikke tale om tre måneder eller 180 dage inden for et skatteår, men derimod en løbende periode på 12 måneder. Personer, der opholder sig længere tid end de angivne perioder, vil blive omfattet af den ubegrænsede skattepligt til Danmark. Den ubegrænsede skattepligt bliver dog ikke aktuel, hvis opholdet i Danmark er af feriemæssig karakter og personen har bolig, indtægtsgivende erhverv eller anden fast tilknytning til et andet land<sup>101</sup>. Er der derimod tale om varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, vil personen blive omfattet af den ubegrænsede skattepligt til Danmark fra dag ét jf. tidligere.

I forhold til modeloverenskomsten udgør de tre måneder en kortere periode end de i modeloverenskomsten angivne antal dage. Denne periode får imidlertid ikke nogen betydning. Reglen omfatter ikke personer, der er i Danmark på grund af ferie og samtidig har en tilknytning til et andet land. Reglen omfatter således ikke personer der er hjemmehørende i et andet land. Modsat kan der ved varetagelse af indtægtsgivende erhverv i Danmark medføre, at personen bliver skattepligtig til Danmark, selv om de opholder sig i en periode under de 183 dage. Dette fremgår f.eks. af SKM2002.252.LR hvor en i Schweiz bosat person i en bindende forhåndsbesked, anmodede om svar på hvorvidt hun ville blive ubegrænset skattepligtig til Danmark. I den pågældende sag påtænkte hun, at anskaffe en helårsbolig i Danmark og samtidig arbejde i Danmark i en måned som dansk sygeplejerske for en dansk arbejdsgiver. Ligningsrådet besvarede spørgsmålet bekræftende. Jf. i øvrigt tidligere afsnit om "indtræden af ubegrænset skattepligtig til Danmark" samt "analysedel 3".

Perioden på de 183 dage kan ligeledes sammenlignes med reglen i KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Opholder en person sig således i Danmark i over seks måneder uden at have bopæl, vil personen blive omfattet af den ubegrænsede skattepligt til Danmark. Perioderne stemmer her udmærket overens.

#### 7.8.5 Konsulenthonorar

I dansk skatteret er der endvidere en speciel regel vedrørende personer, der tidligere har været omfattet af den ubegrænsede skattepligt til Danmark. Har eller har sådanne personer haft indflydelse på et selskab eller en erhvervsvirksomhed drevet i personlig regi efter nærmere angivne kriterier, jf. tidligere, kan Danmark beskatte indkomst fra konsulentvirksomhed efter KSL § 2, stk. 1, nr. 7 og KSL § 2, stk. 7.

---

<sup>100</sup> Hvis dette ikke var tilfældet, kunne personer planlægge deres ophold i de forskellige lande, så de undgik kildelands beskatning. Personerne kunne således planlægge, at de var i kildelandet under de 183 dage i slutningen af et skatteår og under 183 dage i starten af det næste skatteår.

<sup>101</sup> Kilde: Ligningsvejledning, Dobbeltbeskatning, 2008-3, afsnit D.A. 1.1.1

En sådan bestemmelse findes ikke i modeloverenskomsten. I det reglen i KSL § 2, stk. 1, nr. 7 vedrører arbejde, der er udført i udlandet og ikke i Danmark<sup>102</sup>, så udvider denne regel reelt set Danmark ret til beskatning. Dette skyldes, at en sådan indkomst efter modeloverenskomstens artikel 15, stk. 1 vil være tildelt domicillandet. Det vil derfor godt kunne tænkes, at der ville kunne opstå dobbeltbeskatning i et tilfælde omfattende ovennævnte situation. Danmark vil dog, hvis aftalen mellem de to lande ligner modeloverenskomsten, højest sandsynligt være afskåret fra, at beskatte indkomsten i henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 7.

#### 7.8.6 Arbejdsudleje

I dansk skatteret er der i KSL § 2, stk. 1, nr. 3 indført regler, der medfører, at personer der modtager indkomst for personligt arbejde ved, at være udlejet til en dansk arbejdsgiver, er begrænset skattepligtige.

En tilsvarende regel er ikke at finde direkte i modeloverenskomsten. Der er dog mellem en stor del af OECD-landene opnået principiel enighed om, at arbejdsudleje bør indfortolkes i artikel 15 om vederlag for personlig arbejde i tjenesteforhold<sup>103</sup>.

En følge af bestemmelserne ikke fremgår af modeloverenskomsten er, at der ikke er nogen regler til bedømmelse til af, hvornår der er tale om arbejdsudleje. I kommentar til modeloverenskomstens artikel 15, nr. 8 er der anført en række punkter til bedømmelse af, hvornår der er tale om arbejdsudleje. Disse punkter afviger ikke væsentligt fra punkterne angivet i tilknytning til gennemgangen den begrænsede skattepligt og arbejdsudleje, jf. tidligere.

#### 7.8.7 Professorreglen

Hverken i KSL §§ 1 eller 2 er der nogle specielle regler om beskatning af professorer mv. I dansk skatteret er der imidlertid nogle regler, der medfører fordelagtig beskatning efter nogle nærmere givne regler, jf. KSL § 48 E - forskerordningen. Disse regler medfører, at beskatningen af personer kan foretages efter lempeligere metoder set i forhold til de øvrige regler i den danske skatteret.

I modeloverenskomsten er der, som tidligere skrevet, heller ingen artikel om fordeling af beskatningsretten ved professorer. Der er i kommentarer til modeloverenskomsten dog anbefalet, at de enkelte lande bør aftale regler om fordeling af beskatningsretten. Modsat "forskerordningen" i dansk ret går denne anbefaling ud på, at lette forskeres vandring landene i mellem.

### 7.9 Bestyrelseshonorar

Bestyrelseshonorar er omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 2. I det der er udbetalt honorar for arbejde i en bestyrelse, der er hjemmehørende i Danmark, kan Danmark beskatte den pågældende indkomst, jf. tidligere.

---

<sup>102</sup> Jf. tidligere så vil et arbejde udført i et tjenesteforhold i Danmark blive omfattet af den begrænsede skattepligt i henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 1 i stedet for KSL § 2, stk. 1

<sup>103</sup> Kilde: Ligningsvejledning, Dobbeltbeskatning, 2008-3, afsnit D.D. 2, Artikel 15

I modeloverenskomsten er der en tilsvarende bestemmelse. I henhold til artikel 16 kan den stat, hvori selskabet er hjemmehørende, beskatte de fra selskabet udbetalte bestyrelseshonorarer. Der er dermed udmærket overensstemmelse mellem modeloverenskomsten og reglerne i dansk skatteret.

### 7.10 Kunstnere og sportsfolk

I henhold til tidligere vil Danmark ikke beskatte kunstnere, sportsudøvere mv., der er stillet til rådighed for, at udføre arbejde her i landet. Dette medmindre der er tale om indkomst fra et tjenesteforhold. Personerne vil således blive omfattet af de øvrige regler i dansk skatteret: begrænset (KSL § 2, stk. 1, nr. 1) eller ubegrænset skattepligtig (KSL § 1).

Modeloverenskomsten afviger på dette område ved, at give kildelandet mulighed for at beskatte indkomsten. Denne afvigelse vurderes dog at være uvæsentlig, da honorar kunstner mv. modtager for virksomhed udøvet i Danmark må være begrænset. I det omfang der er tale om honorar for virksomhed udøvet i Danmark igennem længere tid for en fast arbejdsgiver/erhvervsgiver, vil dette højst sandsynligt falde ind under en af de øvrige bestemmelser i dansk skatteret. Danmark vil således højst sandsynligt beskatte indkomsten efter de tidligere angivne paragrafer: KSL § 2, stk. 1, nr. 1 eller KSL § 1 afhængigt af den givne situation.

### 7.11 Offentlige ansatte

I henhold til dansk skatteret er personer udsendt fra det offentlige (den danske stat, amter eller kommuner) ubegrænset skattepligtige til Danmark i henhold til KSL § 1, stk. 1, nr. 1-2, selv om de befinder sig i udlandet og normalt ville have været skattepligtige til det andet land. Skattepligten omfatter ligeledes samlevende ægtefæller, samt hjemmeboende børn, der endnu ikke er fyldt 18 år. Dette gør sig kun gældende, hvis ægtefællerne eller børnene ikke er skattepligtige til den anden stat efter denne stats regler.

Diplomater er i henhold til Wienerkonventionen fritaget for skat i udlandet af blandt andet indkomst fra Danmark. Det samme gælder for den diplomatiske repræsentants familiemedlemmer, i det omfang de ikke er statsborgere i det pågældende land. Herudover er diplomaters administrative og tekniske personale ligeledes fritaget for skat i udlandet efter nærmere angivne regler. Personerne er, i det omfang, de opfylder betingelserne skattepligtige til Danmark i henhold til KSL § 1, stk. 1, nr. 4.

Modsat er der i dansk skatteret indsat en bestemmelse i KSL § 3, stk. 2, der fritager herværende diplomater for beskatning. Denne bestemmelse er ligesom ovenstående bestemmelse blevet til som en følge af Wienerkonventionen. Personer der er danske statsborgere, men samtidig har diplomatisk rang for et andet land og opholder sig i Danmark, er ikke ubegrænset skattepligtige til Danmark, men derimod begrænset skattepligtige efter KSL § 2. Personer der har udenlandsk statsborgerskab og er tilknyttet diplomatiet, er i enkelte tilfælde fritaget for skattepligt. Hovedreglen er dog, at disse personer er begrænset skattepligtige efter KSL § 2, i det omfang de ikke har taget bopæl i Danmark. I så fald er personerne omfattet af KSL § 1.

Ovenstående regler gælder i hovedtræk også for konsulatembedsmænd jf. KSL § 3, stk. 3. Ligesom ved diplomater og de tilknyttede personer er der ligeledes en række specifikke regler om, hvornår personerne er skattepligtige til Danmark<sup>104</sup>.

I modeloverenskomsten findes reguleringen af løn til offentlige ansatte i artikel 19. Denne giver, ligesom ovenstående, kildelandet retten til beskatning af indkomsten. Bestemmelsen i artikel 19, stk. 1, litra b<sup>105</sup> stemmer i øvrigt udmærket overens med de danske regler. Danmark beskatter, jf. ovenfor, danske statsborgere der udøver arbejde for et udenlandsk diplomati efter begrænset skattepligt: KSL § 2. Omvendt bliver udenlandske statsborgere der tager bopæl i Danmark, og samtidig ikke er omfattet af de specifikke regler for tilknyttede personer til diplomatiet/konsulatet, omfattet af den ubegrænsede skattepligt i henhold til KSL § 1.

Den danske skatteret følger udmærket reglerne i modeloverenskomsten. Det vil dog ikke være helt utænkeligt, at der kunne opstå tvister mellem to stater ved fortolkning af, hvornår der er tale om en person udsendt fra det offentlige. En sådan tvist vil dog umiddelbart kunne løses ved en gensidig aftaleprocedure efter modeloverenskomstens artikel 25.

### 7.12 Studerende og lærlinge

I dansk skatteret er der en speciel regel for studerende, der tager ophold her i landet. Turister og studerende der ikke opholder sig her i mere end 365 dage inden for en to-årig periode og samtidig beholder bopæl i deres hjemland, er ikke skattepligtige til Danmark, jf. KSL § 8, stk. 2 (turist-reglen). Opholder personerne her i mere end de 365 dage, bliver de omfattet af den ubegrænsede skattepligt til Danmark efter dag 366 efter KSL § 1. Personerne er i de 365 dage dog begrænset skattepligtige af løn modtaget i et tjenesteforhold eller lignende efter KSL § 2.

Udover den såkaldte turist-regel er der i dansk skatteret en række regler om begrænset skattepligt vedrørende ydelser mv. til studerende. Modtageren er således begrænset skattepligtig til Danmark af modtagne ydelser i KSL § 2, stk. 1 nr. 13 -28.

Bestemmelserne i modeloverenskomsten findes, jf. tidligere, i artikel 20. Den stat den studerende besøger er afskåret fra, at beskatte den indkomst/støtte den studerende modtager fra en anden stat. Den studerende skal være hjemmehørende i denne anden stat umiddelbart før besøget i staten, før dette gør sig gældende. I den artikel ligeledes kun omfatter indkomster den studerende modtager så som SU, samt anden dækning af underhold direkte afledt af studieforløbet, stemmer dette også overens med dansk skatteret, jf. den begrænset skattepligt af forskellige ydelser i KSL § 2, stk. 1, nr. 13 - 28.

Det vil dog kunne tænkes eksempler, hvor en studerende opholder sig i Danmark i en længere periode end de 365 dage inden for to år. I det personen således vil blive omfattet af den ubegrænsede skattepligt til Danmark og dermed blive skattepligtig af den glo-

---

<sup>104</sup> Kilde: Ligningsvejledning, Dobbeltbeskatning, 2008-3, afsnit D.A. 3.2 – 3.3. For yderligere information om detailreglerne for diplomater og konsulter henvises til disse afsnit.

<sup>105</sup> Jf. tidligere: domicillandet kan beskatte indkomsten, hvis personen er statsborger i denne stat eller har taget bopæl i denne stat med andet formål end udøvelse af hvervet.

bale indkomst herunder modtaget støtte til uddannelsen fra udlandet<sup>106</sup>, stemmer dette ikke overens med modeloverenskomsten. Dette forhold vurderes dog ikke til, at udgøre et større problem. I studieåret 2005-2006 opholdt 96 % af de udenlandske studerende sig i Danmark i mindre end 12 måneder<sup>107</sup>.

### 7.13 Lempelsesmetoder i henhold til modeloverenskomsten og intern dansk skatteret

I henhold til tidligere findes der både i modeloverenskomsten og i dansk skatteret lempelsesmetoder således dobbeltbeskatning undgås. I henhold til tidligere står det frit for den pågældende person, hvorvidt der vælges lempelse efter modeloverenskomsten eller efter reglerne i intern dansk skatteret.

I dansk skatteret findes lempelsesmetoderne i henholdsvis LL §§ 33 og 33 A. Første paragraf sikrer, at det er muligt at foretage lempelse efter credit-metoden. Den anden paragraf sikrer at det er muligt, at lempe efter eksemptionsmetoden med progressionsforbehold, ny metode efter nogle nærmere angivne regler.

I modeloverenskomsten er der ligeledes foreskrevet to lempelsesmetoder: eksemption med progressionsforbehold, gammel metode artikel 23 A, samt almindelig credit artikel 23B.

Sammenlignes credit-metoden i dansk skatteret med metoden efter modeloverenskomsten er der ikke nogen forskel. Begge metoder gør brug af lempelsesbrøken, hvorefter personen maksimalt kan få lempelse for det laveste beløb af den skat, der forholdsvis falder på den udenlandske indkomst eller den til kildelandet betalte skat.

I den danske skatteret er der imidlertid i LL § 33, stk. 2 en regel, der medfører at en persons lempelse kan blive begrænset i Danmark. Denne regel finder anvendelse, hvis den anden stat beskatter et større beløb end den ubetinget har ret til efter overenskomsten mellem Danmark og den anden stat. Begrundelsen for denne regel er, at Danmark ikke vil yde lempelse for en skat, der er opkrævet i strid med en indgået overenskomst. En sådan udvidet beskatning kan f.eks. forårsages af forskellige fortolkninger af overenskomsten eller forskellige fortolkninger efter de enkelte landes intern ret (i de tilfælde hvor modeloverenskomsten henviser hertil). En sådan stridighed skal løses efter dansk skatteret jf. U 1989.1064 H/ TfS 1989.605 H<sup>108</sup>.

Denne bestemmelse er dog ikke umiddelbart anderledes end reglerne efter modeloverenskomsten. Ved anvendelse af modeloverenskomsten vil der højst sandsynligt også være et problem ved anvendelse af lempelsesmetoden. I det tilfælde f.eks. kildelandet beskatter mere end det landet har ubetinget ret til, vil domicillandet højst sandsynligt

---

<sup>106</sup> Medmindre der i dansk skatteret er regler, der undtager den givne indkomst fra beskatning. Jf. f.eks. legater til stipendiater fra udviklingslande. Disse er under visse betingelser indkomstskattefrie jf. LL § 7 K, stk. 5. Jf. endvidere specielle regler for fradrag for gæste-studerende i Danmark i SKM2007.793.SKAT samt Ligningsvejledningen, Dobbeltbeskatning, afsnit D.D.2 – artikel 20.

<sup>107</sup> Kilde: <http://www.dst.dk/pukora/epub/Nyt/2007/NR300.pdf>. Studerende på mellemlange og lange videregående uddannelser 1. oktober 2006, Emnegruppe: Uddannelse og kultur, Nyt fra Danmark Statistik, nr. 300, 3. juli 2007.

<sup>108</sup> Kilde: Skatteretten 3, Niels Winther-Sørensen m.fl., 4. udgave, år 2006., afsnit I, kapitel 4, side 139

nægte lempelse for den pålagte skat. En sådan situation vil sandsynligvis ende ud i en gensidig aftaleprocedure efter artikel 25 i modeloverenskomsten.

Omvendt kan der være tilfælde, hvor den anden stat har beskattet en indkomst, i det den anden stat anser indkomsten for, at stamme fra en kilde i denne stat. Anser det danske skattevæsen ikke skatten for opkrævet af en kilde fra den anden stat, men derimod fra Danmark, nægter Danmark lempelse efter LL § 33. En sådan situation ligner ovenstående situation.

Lempelse efter eksemptionsmetoden i LL § 33 A udgør derimod en forskel i forhold til modeloverenskomsten når der ses på dets anvendelsesområde. Tidligere i hovedopgaven blev betingelserne for anvendelse af LL § 33 A gennemgået. Heraf fremgik det at personer, der er omfattet af den ubegrænsede skattepligt til Danmark, kan opnå lempelse efter eksemptionsmetoden, hvis de arbejder i udlandet i mere end seks måneder. Udover kravet om personen kun må opholde sig i Danmark i en begrænset periode inden for de seks måneder, er det ligeledes et krav, at der er tale om arbejde udført i et tjenesteforhold. Lempelse efter LL § 33 A relaterer sig således til de tilfælde der er omfattet af artikel 15 i modeloverenskomsten. Artikel 15 i modeloverenskomsten foreskriver, at kildelandet kan beskatte en indkomst optjent fra et tjenesteforhold, hvis personen opholder sig i kildelandet i mere end 183 dage (= seks måneder). Domicillandet skal herefter yde lempelse efter artikel 23 i modeloverenskomsten der både omfatter eksemptionsmetoden og credit-metoden. Perioden i dansk skatteret og modeloverenskomsten stemmer udmærket overens. Dette gør lempelsesmetoderne for så vidt også, hvis der udelukkende ses på sammenhængen mellem de danske regler og modeloverenskomsten. Dette skyldes modeloverenskomsten ikke foreskriver enten lempelse efter eksemptionsmetoden eller credit-metoden, som metode for lempelse ved de enkelte artikler 6 – 22 i modeloverenskomsten. Det er derimod op til de enkelte lande indbyrdes, at aftale hvilken lempelsesmetode der skal anvendes.

I henhold til tidligere i hovedopgaven så foretrækker Danmark, ved indgåelse af overenskomster, at anvende lempelse efter credit-metoden. Ved at Danmark foretrækker lempelse efter credit-metoden vil LL § 33 A ofte give en mere fordelagtig lempelse for personer, der er ubegrænset skattepligtige til Danmark, og som er i udlandet for at arbejde. Dette skyldes den danske skat ofte er højere end skatten i udlandet. I det omfang den i udlandet betalte skat er højere end den skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst, vil det derimod ikke være en fordel for personen, at anvende LL § 33 A. Nedenstående eksempel illustrerer denne sammenhæng.

## Eksempel – forskellen mellem lempelse efter eksemptionsmetoden og credit-metoden

Efterfølgende tal er taget fra beregningerne i beskrivelsesdelen. For en mere detaljeret beskrivelse af beregningerne henvises til afsnittet for "Lempelse i henhold til modeloverenskomsten".

Følgende oplysninger er givet:

Den skat der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst udgør kr.	67.385
Der er betalt skat i udlandet af en den udenlandske indkomst på kr.	50.000

**Lempelse efter credit-metoden:**

Beregnet skat i Danmark før nedslag	131.202
-nedslag i den danske skat svarende til det mindste beløb af den beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på indkomsten optjent i kildelandet eller den i udlandet betalte skat.	-50.000
Endelig dansk skat	<u>81.202</u>

*Skat i alt*

Betalt skat i udlandet	50.000
AM-bidrag	32.000
Betalt skat i Danmark	<u>81.202</u>
<i>Skat m.v. i alt</i>	<u>163.202</u>

**Lempelse efter eksemptionsmetoden:**

Beregnet skat i Danmark før nedslag	131.202
-nedslag i den danske skat svarende til den beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på indkomsten optjent i kildelandet	-67.385
Endelig dansk skat	<u>63.817</u>

*Skat i alt*

Betalt skat i udlandet	50.000
AM-bidrag	32.000
Betalt skat i Danmark	<u>63.817</u>
<i>Skat m.v. i alt</i>	<u>145.817</u>

Havde den i udlandet betalte skat derimod udgjort kr. 80.000

Vil de samlede skatter efter credit-metoden henholdsvis eksemptionsmetoden have set således ud:

Credit-metoden	145.817
Eksemptionsmetoden	175.817

Hvis Danmark er tillagt retten til beskatning af indkomsten (f.eks. hvis indkomsten er udbetalt fra en arbejdsgiver der ikke er hjemmehørende i kildelandet eller ikke er udbetalt fra et fast driftssted, som den danske arbejdsgiver har i kildelandet) kan lempelsen dog maksimalt udgøre halvdelen. Dette gælder ikke for personer, der er udsendt af den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed. På trods heraf vil LL § 33 A stadig være en fordelagtig lempelsesmetode. Ved at beholde denne halve reduktion af lempelsen imødekommer Danmark en kritik fra andre lande. Denne går ud på at Danmark ikke udnytter en beskatningsret, som de er tildelt, og på den måde forvrider konkurrencen ved at give danske arbejdsgivere en skattemæssig fordel.

Med ovenstående muligheder for personer der er ubegrænsede skattepligtige til Danmark, udgør de danske regler i realiteten en forskel i forhold til, hvad der typisk vil gælde for angelsaksiske lande, heriblandt Danmarks, anvendelse af lempelsesmetode i



modeloverenskomsten<sup>109</sup>. Dette medfører dog alene en fordel for de personer, der er ubegrænsede skattepligtige til Danmark. Disse personer skal i den givne situation klart overveje, hvorvidt reglerne i LL § 33 A skal anvendes, da de ofte vil være mest fordelagtige.

### 7.14 Delkonklusion

Modeloverenskomsten fordeler beskatningsretten mellem domicilland og kildeland. Generelt bygger modeloverenskomsten på, at domicillandet tildeles beskatningsretten. Kildelandet kan herefter i vist omfang være tildelt beskatningsretten.

Danmark har i intern dansk skatteret regler for begrænset og ubegrænset skattepligt. I ovenstående analyse er disse regler sammenlignet med modeloverenskomsten. Dette for at vurdere, hvor Danmark, som kildeland, eventuelt udvider eller begrænser beskatningsretten. I sammenligningen blev det konstateret, at Danmark i enkelte tilfælde udvider og begrænser skattepligten.

En indskrænkning findes i reglerne om fast driftssted, hvor fjernsalg gennem en repræsentant ikke vil statuere fast driftssted i Danmark. Forudsætningen for dette er, at repræsentanten skal have fuldmagt til, at binde fuldmagtsgiveren. Samtidig må repræsentanten ikke være ansat hos denne. Denne regel gør det lettere for udenlandske virksomheder, at etablere sig i Danmark.

I Danmark findes der endvidere regler, som medfører beskatning for personer ved fraflytning. Fraflytterbeskatningen findes både i kursgevinstloven og aktieavancebeskatningsloven. Loven for fraflytterbeskatning af aktier indebærer, at det ikke er muligt at få nedslag for skatter betalt i udlandet af aktieavancer og udbytter.

I modeloverenskomsten er domicillandet i et stort omfang tildelt beskatningsretten til disse indkomster. Dette i medfør af artikel 10, stk. 1 samt artikel 13, stk. 5. Domicillandet kan således beskatte de pågældende indkomster samtidig med, at personen betaler skat i Danmark. Det kan medføre en dobbeltbeskatning for personen. Domicillandet er i øvrigt ikke forpligtiget til at lempe, da det er domicillandet, der er tildelt beskatningsretten.

Udover en udvidelse af Danmarks beskatningsret ved fraflytterbeskatning af aktier, findes der i kursgevinstloven regler, der udvider Danmarks beskatningsret til kursgevinster. I henhold til KGL § 12 er kursgevinster, der har en tilknytning til fast ejendom beliggende i Danmark og er omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark i medfør af KSL § 2, stk. 1, nr. 5, skattepligtig til Danmark. Endvidere er der i KGL indført regler for fraflytterbeskatning af kursgevinster på fordringer, gæld og kontrakter. Disse regler medfører, at der skal opgøres en skat på disse gevinster, ved fraflytning Danmark.

I kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 13, punkt 6-10 støtter modeloverenskomsten i øvrigt ikke, at fraflytterlandet beskatter urealiserede kursgevinster. Domicillandet er i henhold til modeloverenskomsten endvidere utvivlsomt tildelt beskatningsretten. Dette fremgår af kommentarerne til modeloverenskomsten til henholdsvis artikel

---

<sup>109</sup> Jf. tidligere i hovedopgaven hvor det blev beskrevet, at USA og England foretrækker anvendelse af credit-metoden.

13 og 23. De danske regler for fraflytterbeskatning udvider, derfor reelt set Danmarks beskatningsret.

Der kan findes forskelle, ved en sammenligning af modeloverenskomstens artikel 15 med de danske interne regler for begrænset skattepligt af arbejdsindkomster og indtræden af ubegrænset skattepligt. En af de væsentligste forskelle er, at der ved brug af modeloverenskomsten til regulering af beskatningsretten mellem to lande, ikke er en nærmere definition af, hvad der forstås ved arbejde i et tjenesteforhold. Stemmer definitionen af arbejde i et tjenesteforhold i de to lande ikke overens, kan dette medføre en fordeling af beskatningsretten efter forskellige artikler. Fordeling af beskatningsretten efter forskellige artikler kan medføre dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning. Et sådan problem løser modeloverenskomsten ved, at der i artikel 3, stk. 2 henvises til landenes interne ret, for definitionen af hvad arbejde i et tjenesteforhold er. Stemmer definitionerne stadig ikke overens, er det i kommentarerne til modeloverenskomsten artikel 23 anført, at det er kildelandets interne regler der finder anvendelse. Domicilllandet skal på den måde undersøge, hvorledes kildelandet kvalificerer indkomsten efter intern ret.

I intern dansk skatteret findes der en regel, der medfører at Danmark beskatter indkomster, som en konsulent modtager fra selskaber i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 7. Forudsætningen for Danmarks beskatningsret er, at konsulenten tidligere har været ubegrænset skattepligtig til Danmark. Endvidere skal personen have eller have haft bestemmende indflydelse på virksomheden, jf. KSL § 2, stk. 7. Dette udgør reelt en udvidelse af Danmark beskatningsret, idet arbejdet ikke behøver, at være udført i Danmark. Domicilllandet vil i den givne situation have beskatningsretten, selv om Danmark har beskattet indkomsten.

For lempelse for dobbeltbeskatning anviser modeloverenskomsten to lempelsesmetoder: eksemptionsmetoden efter gammel metode artikel 23 A og credit-metoden artikel 23B. Tilsvarende findes i dansk skatteret lempelsesmetoder. Disse findes i henholdsvis LL §§ 33 og 33 A. Første paragraf sikrer adgang til lempelse efter credit-metoden. Den anden paragraf sikrer at det er muligt, at lempe efter eksemptionsmetoden med progressionsforbehold ny metode. Lempelse efter LL § 33 er en generel lempelsesmetode, der kan anvendes på alle indkomster. Den anden metode LL § 33 A kan anvendes på lønindkomster, der er optjent i udlandet. Lempelse efter LL § 33 A, kan dog kun foretages efter nogle nærmere angivne betingelser.

Danmark foretrækker, at anvende credit-metoden ved indgåelse af overenskomster. En sådan anvendelse af credit-metoden i overenskomsterne medfører ofte, at personer der arbejder i udlandet og opfylder betingelserne i LL § 33 A, kan opnå en reduktion af den samlede skat. En sådan samlet besparelse skyldes, at den i udlandet betalte skat ofte er mindre end den i Danmark beregnet skat, der forholdsvis falder på den udenlandske indkomst. Danmark har på den måde en intern lempelsesmetode, der kan anvendes af ubegrænset skattepligtige personer, der er mere fordelagtig end de indgåede overenskomster og modeloverenskomsten. Dette giver, efter andre landes opfattelse, danske arbejdsgivere en fordel. Danmark har derfor nedsat lempelsen efter eksemptionsmetoden til halvdelen, i de tilfælde Danmark er tildelt beskatningsretten. Overholder en per-

son betingelserne i LL § 33 A, vil det ofte være en klar fordel, at anvende denne mulighed.

Af ovenstående fremgår det, at Danmark ved udformning af de interne regler i nogle tilfælde har udvidet beskatningsretten i forhold til modeloverenskomsten. I enkelte tilfælde har de indskrænket denne ret. Sammenlignes reglerne for begrænset og ubegrænset skattepligtig til Danmark overordnet med fordelingsbestemmelserne i modeloverenskomsten, følger de danske regler dog i de fleste tilfælde modeloverenskomstens fordelinger. Det kan derfor konkluderes, at de danske regler, på nær af ovenstående tilfælde, stemmer udmærket overens med fordelingerne i modeloverenskomsten.

## 8. Analyse del II - Hvilken betydning har de to regelsæt for danske fysiske personer, der flytter fra Danmark for enten, at tage varigt ophold eller arbejde i udlandet?

### 8.1 Hvilke lande flytter danskerne til?

Analyse del II starter med en beskrivelse af personers fraflytning fra Danmark. Dette er en generel gennemgang, som er baseret på fakta og tal fra Danmarks statistik. Der ses bort fra Grønland og Færøerne i analysen på grund af, at landene er en del af Riget Danmark. Først skrives der om skatten i Danmark og dens betydning for udflytningen til udlandet.

Udflytning fra Danmark koster staten millioner af kroner, når personer forlader landet og bosætter sig i udlandet. Modsat er der millioner af kroner at tjene for den enkelte person, på at flytte til udlandet og bosætte sig der.

Men det er langt fra sikkert, at økonomien er altafgørende for om personer flytter fra Danmark. Folk har en tilknytning til sit fædreland, mange er glade for den lave kriminalitet og sammenhængskraft der er i Danmark. Mange af de unge der forlader Danmark i en periode, kommer oftest tilbage til Danmark igen. Personerne kommer tilbage med en større viden, erfaring og måske en formue, der så bruges i Danmark. Derfor er problematikken ikke så enkel, og der er ligeså mange meninger, som der er folk<sup>110</sup>.

I 2007 var der i alt 23.771 danske statsborgere, der udvandrede fra Danmark og heraf flyttede 11.842 til et andet EU-land. Det land i verden der flyttede flest danskere til var i 2007 Sverige og det drejede sig om i alt 4.812 danske statsborgere. Efterfulgt af Sverige kom Storbritannien, hvortil der flyttede 2.353 danske statsborgere. Herefter følger lande som Tyskland, Norge og USA<sup>111</sup>.

Til sammenligning flyttede der i 2006 26.339 danske statsborgere til udlandet og her står Sverige og Storbritannien også for de største enkeltvise udvandring. I 2006 indtager Sverige førstepladsen med 5.001 udvandrede danske statsborgere og Storbritannien modtog 2.807<sup>112</sup>. Den samlede udvandring af danske statsborgere i de to år er rimelig konstant.

Den skattemæssige status fraflytterne har, fremgår ikke direkte af statistikken. Statistikken tager udgangspunkt i meddelelse til folkeregistret om flytning af adresse til udlandet. Derfor kan der ikke tolkes på, om de enkelte har opgivet deres ubegrænsede skattepligt til Danmark.

Den store udvandring til Sverige kan sandsynligvis forklares med landets tætte geografiske placering til Danmark. Derudover ligner Danmark og Sverige hinanden på en lang række områder såsom sproget og mentalitet. Endvidere er der lavet specielle regler, der

---

<sup>110</sup> Kilde: <http://www.business.dk/article/20071106/okonomi/111061278/>

<sup>111</sup> Kilde: Danmarks Statistik, Statistisk Årbog 2008

<sup>112</sup> Kilde: Danmarks Statistik, Statistisk Årbog 2007

gør til- og fraflytning mellem de to lande nemmere. Den store udvandring til Storbritannien kan måske skyldes sproget, som de fleste danskere behersker.

Marginalskatten i Danmark er meget høj, hvilket kan være en af årsagerne til, at danskerne rejser til udlandet for at bosætte sig. Marginalskatten for de højest lønnede danskere er 63 %<sup>113</sup>, hvor gennemsnittet i OECD er 49 %. For de gennemsnitslønnede er den danske marginal skat 49 % og i OECD er gennemsnittet 47 %. De lavtlønnede i Danmark har en marginalskat på 43 %. Dette er på niveau med OECD gennemsnittet<sup>114</sup>.

Disse før omtalte marginalskattesatser er uden bidrag til indirekte skatter<sup>115</sup>. Hvis disse tillægges bliver den øverste marginalskat i Danmark på 71 %. Dette betyder at når en person på øverste skattetrin tjener kr. 100 ekstra, er der kun ca. kr. 29 tilbage til disposition<sup>116</sup>.

Den høje marginalskat i Danmark er for de højtlønnede problematisk af flere årsager. Marginalskatten gør, at arbejdsudbuddet reduceres som ses ved, at den gennemsnitlige arbejdstid pr. beskæftiget i Danmark er den 7. laveste i OECD. For det andet modarbejder den også målsætningen om, at tiltrække dygtige udlændige til det danske arbejdsmarked. Denne påstand bekræftes af Økonomi- og Erhvervsministeriet<sup>117</sup>. Endvidere reduceres gevinsten ved at uddanne og dygtiggøre sig, da en lønstigning, der typisk gør sig gældende ved videreuddannelse, beskattes meget hårdt<sup>118</sup>.

For de lande hvor overenskomsterne gennemgås ser marginalskatterne således ud (ekskl. indirekte skatter):

Tabel I – Skattesatser Sverige og UK:

Lavtlønnede		Gns. Industriarbejder		Højtlønnede	
Sverige	51 %	Sverige	63 %	Sverige	67 %
UK	41 %	UK	41 %	UK	48 %

Kilde: Taxing Wages 2005-2006, OECD

I analysedel II sammenlignes overenskomsterne for Norden og Storbritannien med modeloverenskomsten. Grunden til at valget af disse overenskomster skyldes, som tidligere skrevet, at der flytter flest danskere til Sverige og England. Analysen vil tage udgangspunkt i de artikler, der blev gennemgået i beskrivelsesdelen. Der vil blive inddraget afgørelser til de enkelte artikler, disse kan godt være om andre nordiske lande, men til den nordiske overenskomst. I tilknytning til den nordiske multilaterale overenskomst vil de specielle regler, som kaldes "grænsegænger aftale" blive gennemgået. Dette for at få skabt en klarhed over de specielle regler, der er omkring dette emne. Endvidere vil de enkelte landes skattesystemer blive gennemgået.

<sup>113</sup> Bidrag til direkte skatter udgør arbejdsmarkedsbidrag, kirkeskat, kommuneskat, sundhedsbidrag samt bund-, mellem- og topskat.

<sup>114</sup> Kilde: CEPOS – notat 30.05.07 – Danmark har den 3. højeste marginalskat i OECD for højtlønnede

<sup>115</sup> Bidrag til indirekte skatter udgøres f.eks. af moms, afgifter osv.

<sup>116</sup> Kilde: CEPOS – notat 08.10.07 – Den øverste sammensatte marginalskat er 71 %

<sup>117</sup> Kilde: Økonomi- og Erhvervsministeriet (2003) – Vækst med vilje

<sup>118</sup> Kilde: CEPOS – notat 30.05.07 – Danmark har den 3. højeste marginalskat i OECD for højtlønnede

Analysen af de to lande vil være forskellig, da overenskomsterne først og fremmest er forskellige. For det andet er der i UK specielle regler, der bør tages stilling til ved ophold i UK. Analyse af UK vil derfor fokusere på disse regler. Først foretages der dog en analyse af overenskomsten med Sverige samt Sveriges indkomstskattesystem.

## 8.2 Sverige

### 8.2.1 Sveriges indkomstskattesystem

Der startes med en kort introduktion af Sveriges indkomstskattesystem for, at få et lille indblik i landets skattesystem. Fysiske personer betaler indkomstskat til staten og til kommunerne. Udover indkomstskat pålægger staten fysiske personer ejendomsskatter og en række indirekte skatter. Systemet bygger på en progressiv beskatning, således skatten af den sidste tjente krone er højere end den først tjente. Systemet ligner den danske måde at beskatte indkomst, ejendomsskat og indirekte skatter på. Til gengæld er afregningen af de sociale ydelser meget forskellige. Skattesystemet sondrer, ligesom det danske system, mellem ubegrænset og begrænset skattepligt.

#### 8.2.1.1 Ubegrænset skattepligt til Sverige

Ubegrænset skattepligt opstår, når en person opholder sig i Sverige og har sin primære bolig der, i en sammenhængende periode på mere end seks måneder, dette selvom personen ikke har en intention om at blive permanent i Sverige. Har personen fast ophold i Sverige, anses denne for at være ubegrænset skattepligtig fra første dag i vedkommendes sammenhængende ophold i Sverige. Dette medfører, at personen bliver ubegrænset skattepligtig af al indkomst både i Sverige og i udlandet. Bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande kan medføre, at den svenske beskatningsret begrænses.

For svenske statsborgere og personer der har været ubegrænsede skattepligtige til Sverige i mindst ti år, bevares den ubegrænsede svenske skattepligt i fem år efter en fraflytning fra landet. Dette medmindre den skattepligtige kan bevise, at personen ikke længere har en væsentlig tilknytning til Sverige. Ubegrænsede skattepligtige personer beskattes, ligesom i Danmark, af deres globalindkomst. Det vil sige af al indkomst uanset hvorfra i verden den måtte stamme.

#### 8.2.1.2 Begrænset skattepligt til Sverige

Personer der ikke er bosat i Sverige, der har fast ophold i Sverige eller har en væsentlig tilknytning til Sverige, er begrænsede skattepligtige. Et eksempel kunne værre, hvis en person ikke har boet i Sverige tidligere eller har opholdt sig mindre end seks måneder i Sverige.

Begrænset skattepligtige er skattepligtige af indkomst der stammer fra Sverige. Hvis ikke andet er nævnt, er begrænsede skattepligtige underlagt normal skattebetaling af deres indkomst fra Sverige som ubegrænsede skattepligtige er. Dog kan begrænsede skattepligtige kun fratække udgifter, der er relation til den skattepligtige indkomst i Sverige. Der er dog kommet en ny regel fra 1. januar 2008, som giver begrænsede skattepligtige fradrag for betalte renter ligesom ubegrænsede skattepligtige. Hvis de pågældende renter ikke har givet fradrag i et andet land og de kommer fra et EEA-land<sup>119</sup> og personen har skattepligtig indkomst fra Sverige.

Den begrænsede skattepligtige indkomst kan f.eks. være løn, pension og sømandsindkomst. Heraf betales der en særlig indkomstskat for personer, der er bosat i udlandet (SINK), som er på 25 %. Af sømandsindkomst skal der betales 15 % SINK-skat. Vederlag som kunstner eller sportsudøver, betales i stedet en særlig indkomstskat for kunstnere, sportsudøvere etc., som er bosiddende i udlandet (A-SINK) på 15 %. Der er også mulighed for at vælge, at blive beskattet i henhold til de almindelige regler og betale statslig og kommunal indkomstskat.

#### 8.2.1.3 SINK-skat<sup>120</sup>

Hvis en person er begrænset skattepligtig til Sverige, kan personen som tidligere skrevet vælge mellem SINK-beskatning eller almindelig svensk beskatning. Dog skal en betingelse være opfyldt for, at kunne vælge mellem de to beskatningsmetoder. Personen skal være pendler, det vil sige ikke være ubegrænset skattepligtig i Sverige.

SINK-skatten er en bruttoskatteordning, som betyder, at f.eks. de danske pendlere i Sverige slipper med at betale 25 % i skat af deres indkomst, mod at de til gengæld ikke kan fradrage boligrenter og renter på anden gæld. Der dog andre satser som tidligere skrevet 15 % ved sømandsindkomst og kunstnere, sportsudøvere etc.

Hvis de almindelige regler anvendes, giver de personen ret til at foretage fradrag. Der er dog visse forudsætninger, som skal være opfyldt, for at personen f.eks. kan gøre brug af et personfradrag i Sverige.

Vælges der SINK-skat i Sverige af en lønindkomst, forholder Danmark sig således: Betaler personen sociale bidrag i Sverige, vil der ikke skulle svares skat til Danmark, i denne situation vil der ske lempelse efter eksemptionsmetoden. Modsat betaler personen sociale bidrag i Danmark, vil Danmark give lempelse efter credit metoden og lempe for den skat, der er betalt i Sverige, i denne situation vil det føre til det samme resultat, som ved dansk beskatning<sup>121</sup>.

#### 8.2.1.4 Dobbeltbeskatning

Danmark og Sverige har i kraft af de nordiske dobbeltbeskatningsaftaler, indgået en dobbeltbeskatningsaftale vedrørende indkomst og formue, samt arv og gaver. Dobbelt-

---

<sup>119</sup> European Economic Area

<sup>120</sup> Kilde: KPMG, udgave 2005, Udstationering af medarbejdere, side 32

<sup>121</sup> Kilde: <http://www.inwema.dk/article.107.html>

beskatningsaftalen på indkomst og formue bygger i vidt omfang på kildelandsbeskatning.

#### 8.2.1.5 Ligningsloven § 9 F

I Danmark findes der ikke SINK-skat, men der er til gengæld ligningsloven, LL § 9 F, hvorefter der kan opnås et fradrag, svarende til personfradraget for skatteydere, der f.eks. er bosat i Sverige og arbejder i Danmark. Der er tale om et ligningsmæssigt fradrag og ikke et decideret ekstra bundfradrag. Det er en betingelse for at anvende LL § 9 F, at den skattepligtige er gift og havde samme bopæl som ægtefællen ved udgangen af indkomståret, og at ægtefællen ikke for samme indkomstår har opnået skatenedsættelse gennem eget personfradrag efter PSL § 10. Fradraget gives kun i indkomst efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, og kan ikke overstige sådan indkomst. Er indkomstansættelsen en kortere periode end 1 år, er fradraget højst 1/12 af 41.000 kr.(2008) for hver måned skattepligten foreligger. Personen er ikke berettiget til fradraget, hvis denne anvender grænsegængerreglerne, jf. KSL § 5 B, stk. 4.

#### 8.2.2 Overenskomst mellem Danmark og Sverige

Efter den korte introduktion af Sveriges indkomstsystém analyseres forskelle mellem den nordiske overenskomst og modeloverenskomsten. Dette med udgangspunkt i de artikler, som er gennemgået i beskrivelsesdelen. Uoverensstemmelserne vil blive suppleret med afgørelser og forhåndsbeskeder.

##### 8.2.2.1 Artikel 5 – Fast driftssted

Ved fast driftssted er der ikke den store forskel, men i artikel 5, stk. 3 ses en af de mindre forskelle. I den nordiske overenskomst omfattes også virksomheder, der er med til planlægning, kontrol, rådgivning eller anden hjælpende personale indsats i forbindelse med et bygnings-, anlægs-, installations- eller monteringsprojekter. Projekterne skal dog vare i mere end 12 måneder for at det medfører fast driftssted.

I den nordiske overenskomst er der indsat et andet stk. 4 end i modeloverenskomsten. Dette omhandler, hvad der skal indgå i beregningen af tid som omtalt i stk. 3. Her er det skrevet, at det foretagende der udøver arbejde, har dette et interessefællesskab med et andet foretagende og er begge foretagenders arbejde af samme art, som det arbejde det første foretagende udøver, skal der under visse omstændigheder skelnes til begge foretagenders tidsforbrug. Begge foretagenders arbejder skal dog vedrøre samme projekt, før dette skal indgå i beregningen af varigheden af projektet.

##### 8.2.2.2 Artikel 6 – Indkomst af fast ejendom

I den nordiske overenskomst er der en bestemmelse om, at besidder en person aktier eller andre andele i et selskab, hvis væsentligste formål er, at eje fast ejendom og berettiger det indehaveren af aktierne eller andele til, at benytte den ejede faste ejendom findes der i den nordiske overenskomst en speciel bestemmelse. Indkomsten som oppebæres ved direkte brug, udleje eller ved enhver anden anvendelse af sådan brugsret,



beskattes i den kontraherende stat, hvori den faste ejendom er beliggende. Denne bestemmelse er ikke i modeloverenskomsten.

TfS 1995.195

Sagen omhandlede avancen ved salg af to grunde beliggende i Norge. Disse kunne i medfør af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst beskattes i Norge. Den norske skat var endnu ikke endelig opgjort og betalt, der kunne derfor først indrømmes credit i den dansk skat når behørig dokumentation for betaling forelå.

Klageren arvede i 1987 en tredjedel af et større grundareal beliggende i Norge, hvor disse var under udstykning. I 1991 blev to af parcellerne solgt. Det var meningen, at hele arealet skulle have været udstykket i 12 parceller.

Danmark var anset for, at have beskatningsret til avancen i medfør af artikel 13, stk. 6, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet klageren ikke havde haft fast driftssted i Norge. Idet klageren ikke havde godtgjort, at være blevet beskattet i Norge var der ikke indrømmet credit-lempe.

Klageren mente, at der skulle gives lempelse for den i Norge betalte skat, som fremgik af klagerens årsopgørelse for 1991. Landsskatteretten indhentede en udtalelse fra de norske skattemyndigheder, heraf var den omhandlede fortjeneste efter intern norsk ret omfattet af begrænset skattepligt. Endvidere fremgik det, at de pågældende ejendomme var omfattet af begrebet 'fast ejendom' jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 6, hvorefter Norge i medfør af overenskomstens artikel 13, stk. 1 kunne beskatte den omhandlede fortjeneste. Videre var det oplyst, at klageren var pålignet skat i Norge af fortjenesten ved salget af de to grunde med et beløb på NOK 51.936. Afgørelsen var påklaget af klageren, ligesom klageren ikke havde betalt denne skat.

Landsskatteretten bemærkede, at det af artikel 13, stk. 1 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst fremgik, at fortjeneste som en person der var hjemmehørende i en anden kontraherende stat, erhvervede ved afhændelse af fast ejendom, som omhandlet i artikel 6, stk. 2, som var beliggende i en anden kontraherende stat, kunne beskattes i denne anden stat. Det var den stats lovgivning, hvori ejendommen var beliggende, der var afgørende for, om denne kunne anses for omfattet af udtrykket 'fast ejendom' jf. artikel 6, stk. 2, litra a. Under henvisning til de norske skattemyndigheders oplysninger fandt Landsskatteretten, at fortjenesten ved salget af de omhandlede to grunde beliggende i Norge i medfør af artikel 13, stk. 6, jf. artikel 6, stk. 1, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst kunne beskattes i Norge.

Klageren var således anset for skattepligtig i Norge af fortjenesten og Danmark skulle herefter i medfør af artikel 25, stk. 1, litra a, punkt 1, give credit-lempe for den i Norge betalte skat. Fradragsbeløbet kunne dog ikke overstige den del af den danske indkomstskat, beregnet før fradragsbeløbet, der forholdsmæssigt faldt på den indkomst, som kunne beskattes i denne anden stat.

Da klageren imidlertid efter det oplyste ikke havde betalt skat i Norge, blev ansættelsen af den særlige indkomst stadfæstet. Klageren var dog berettiget til lempelse når dokumentation for betalingen eksisterede.

Afgørelsen slår fast, at to grunde beliggende i Norge kan beskattes ifølge artikel 6, stk. 1 og artikel 13, stk. 1. Det er landet, hvor grunde eller ejendommen er beliggende, hvis regler der bestemmer, hvad der skal forstås som fast ejendom ifølge artikel 6, stk. 2, litra a.

#### 8.2.2.3 Artikel 10 – Udbytte

I overenskomsten for norden er der aftalt at udbytte beskattes i kildelandet med 15 %. De kompetente myndigheder kan også aftale fritagelse for udbytteskat til skattefrie almene velgørende institutioner. Den nordiske overenskomst stemmer overens med modeloverenskomsten.

#### 8.2.2.4 Artikel 11 - Renter

I den nordiske overenskomst er der aftalt at renteindtægter kan beskattes i bopælslandet. Udgangspunktet i modeloverenskomsten er også, at renter beskattes i den stat, hvor den retmæssige ejer af renterne er hjemmehørende. Dog kan staterne aftale, at renter under visse nærmere begrænsninger kan beskattes i den stat hvorfra de udbetales.

#### 8.2.2.5 Artikel 13 – Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande

Som skrevet under artikel 6 - indkomst fra fast ejendom indeholder artikel 13 i den nordiske overenskomst en lignende bestemmelse, hvorefter retten til beskatning af salg af aktier i ejendomsselskaber, hvor der er en brugsret tilknyttet, tilkommer det land, hvor ejendommen er beliggende.

I stk. 7 bevarer kildestaten beskatningsretten i en femårig periode efter fraflytning af en fysisk person på fortjenester ved afhændelse af aktier mv. i selskaber, der er hjemmehørende i kildestaten. Bopælsstaten skal herefter give credit for den i kildestaten betalte skat.

#### 8.2.2.6 Artikel 15 – Indkomst fra ansættelsesforhold

Artiklen i modeloverenskomsten og den nordiske overenskomst er næsten ens. Der er dog i den nordiske overenskomst skrevet, at 183 dages reglen ikke finder anvendelse ved arbejdsudleje. Endvidere findes der specielle regler omkring den dansk/svenske grænsegænger aftale. Disse regler vil blive gennemgået senere i hovedopgaven.

#### SKM 2002.55.LSR

Denne sag omhandlede personer der modtog vederlag for arbejde på norske og svenske sygehuse, der i henhold til særlig aftale blev aflønnet gennem et dansk firma. Det fremgår af artikel 19, stk. 1, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, at løn og andet lignende vederlag der udbetales af en kontraherende stat, en af dens politiske underafdelinger, lokale myndigheder eller offentligretlige institutioner til en person for udførelse af hverv for denne stat, underafdeling, myndigheder eller institution, kun kan beskattes i denne stat.

Det danske selskab A A/S blev stiftet i 1990. Selskabet rekrutterer læger og sygeplejersker med forskellige specialer med det formål, at supplere sygehuse i Norden med kapacitet og ekspertise. Selskabet formidler korttidsansættelser og A A/S har datterselskaber i Sverige og Norge.

A A/S indgår samarbejdsaftaler med norske og svenske sygehuse, hvorefter selskabet vil formidle ansættelse af læger eller sygeplejersker på sygehusene. A A/S påtager sig, efter fuldmagt fra sygehuset, lønadministration m.v.

A A/S modtager et vederlag for rekruttering, udbetaling af løn m.v., og selskabet udbetaler løn til de pågældende læger m.v. Selskabet påtager sig ansvaret for, at udbetalinger til lægerne og afregninger til det offentlige er korrekte og eventuelle fejludbetalinger eller afregninger korrigeres for selskabets regning. Selskabet underskriver ansættelsesaftalen, og aftalen forefindes alene i to eksemplarer hos henholdsvis den ansat og selskabet.

Landsskatteretten fandt ikke tilstrækkeligt grundlag for, at anse det vederlag lægerne m.v. modtager for at være løn og andet vederlag, der udbetales af en kontraherende stats offentligtretlige institutioner til en fysisk person for udførelse af hverv for denne institution. Retten fandt herefter ikke, at fordelingen af beskatningsretten skal ske efter artikel 19, stk. 1, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Dermed har landsskatteretten afgjort, at ovenstående er omfattet af overenskomstens artikel 15, fordi konstruktionen af arbejdsforholdet kan betegnes som arbejdsudleje. Fordi lønnen ikke var udbetalt fra sygehusene og ansvaret for at lønninger var korrekte m.v., var det danske selskab.

Grunden til, at læger og sygeplejerskerne gerne ville under artikel 19 i stedet for artikel 15 er, ifølge artikel 19 kan lønnen kun beskattes i enten Norge eller Sverige og ikke i Danmark, som i den konkrete afgørelse var domicilland. De pågældende personer kunne meget sandsynligt opnå en skattebesparelse, hvis landsskatteretten var kommet frem til, at lønnen kom under artikel 19 i stedet for artikel 15. Årsagen til det var vigtig for de pågældende personer, var personerne skulle betale AM-bidrag i Danmark, hvis der var tale om arbejdsudleje efter artikel 15. Før personerne kunne opnå lempelse efter eksemptionsmetoden, skulle disse være social sikret i Sverige eller Norge. Hørte personerne under artikel 19, kunne de stadig få lempelse efter eksemptionsmetoden efter artikel 25 stk. 1, litra b.

#### 8.2.2.7 Artikel 17 – Kunstnere og sportsfolk

Der er indsat en regel i den nordiske overenskomst om, at beskatningsretten er tillagt bopælsstaten. Dette gælder, hvis besøget i den stat, hvor kunstneren eller sportsudøveren udfører arbejdet, bliver betalt med offentlige midler fra bopælsstaten.

#### SKM2003.577.LSR

Denne afgørelse omhandlede en musiker boende i Danmark og denne arbejdede som lønmodtager ved et koncerthus i Sverige.

Præmisserne for landsskatterettens afgørelse var, at klageren var ubegrænset skattepligtig til Danmark i indkomstårene 1999 og 2000. Ifølge artikel 19, stk. 1 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande kan, som tidligere skrevet, løn og andet lignende vederlag (undtagen pensioner), der udbetales af en kontraherende stat, en af dens politiske underafdelinger, lokale myndigheder eller offentligretlige institutioner til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, underafdeling, myndighed eller institution, kun beskattes i denne stat. Riksskatteverket udtalte, at koncerthuset var et aktieselskab og kommunen ejede selskabet. Myndighederne fandt derfor ikke grundlag for, at indkomsten hørte under artikel 19, men var indkomst efter artikel 17.

Landsskatteretten afgjorde derfor på baggrund af ovenstående, vedtægter og regnskab for X Konserthus AB, samt udtalelsen fra Riksskatteverket, at der ikke var grundlag for, at anse det vederlag klageren havde modtaget for at være løn og andet vederlag, der var udbetalt af en kontraherende stats offentligretlige institutioner. Lønnen ansås derfor for, at være omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 17, stk. 1.

Landsskatteretten afgjorde, at ovenstående er omfattet af overenskomstens artikel 17, fordi koncerthuset ikke ansås for at være en offentlig institution. Derfor skal lønnen beskattes efter artikel 17 og ikke som af musikeren gjort gældende artikel 19.

Grunden til at musikeren gerne ville under artikel 19 i stedet for artikel 17 er, ifølge artikel 19 kan lønnen kun beskattes i Sverige og ikke i Danmark, som i den konkrete afgørelse var domicilland. I artikel 19 skal domicillandet altid lempe efter eksemptionsmetoden når beskatningsretten er tildelt overenskomstens kildeland og der er tale om arbejde udført i offentligt erhverv. Musikeren skulle meget sandsynligt have betalt mindre i skat, hvis landsskatteretten var kommet frem til, at lønnen kom under artikel 19 i stedet for artikel 17.

#### 8.2.2.8 Artikel 19 – Offentlige hverv

Artiklen i modeloverenskomsten og den nordiske er fuldstændig ens. Der er imidlertid noget særligt omkring Sverige. En dansk statsborger havde et barn i døgnpleje og flyttede til Sverige. Vedkommende fik stadig døgnplejevederlag fra Københavns magistrat, selv om barnet flyttede med til Sverige. Dette anses for at være varetagelse af hverv i kommunens tjeneste, hvorfor artikel 19 finder anvendelse jf. Skattedepartementet.

En dansk person udsendt af SIDA<sup>122</sup> i Stockholm til ulandsarbejde, bliver i Sverige beskattet som embedsmand. Derfor er lønnen fra SIDA omfattet af artikel 19.

#### SKM 2004.64LR

I denne afgørelse blev ligningsrådet adspurgt, hvorvidt løn udbetalt til læger og sygeplejersker, der arbejdede på norske/svenske sygehuse, var omfattet af den nordiske dobbeltbeskatningsaftales artikel 19 om offentlige hverv. I sagen fremgik det, at et dansk ApS påtog sig at varetage administration, management og servicering af de pågældendes stillinger overfor sygehusene. Lønnen ville ifølge samarbejdsaftalen mellem ApS'et og sygehusene blive udbetalt af sygehusene.

---

<sup>122</sup> SIDA er noget lignede det danske DANIDA

Ligningsrådet traf den afgørelse, at lægerne og sygeplejerskerne var omfattet af artikel 19 i nordiske overenskomst og ikke artikel 15.

Denne afgørelse er anderledes end SKM 2002.55.LSR, hvor landsskatteretten kom til en anden afgørelse. Her afgjorde landsskatteretten det modsat end i denne sag og derfor blev lægerne og sygeplejerskerne omfattet af artikel 15 i stedet for artikel 19. I SKM 2002.55.LSR vurderede Landsskatteretten, at der var tale om et forhold, der kan karakteriseres som arbejdsudleje.

Det er som allerede før omtalt vigtigt for lægerne og sygeplejersker i de omtalte afgørelser, at komme ind under artikel 19 og ikke artikel 15. I artikel 19 skal domicillandet altid lempe efter eksemptionsmetoden når beskatningsretten er tildelt overenskomstens kildeland og der er tale om arbejde udført i offentligt erhverv. Dette er selvfølgelig kun en fordel, hvis den betalte skat i kildelandet, er lavere end den skat der skulle have været betalt i domicillandet. Omvendt vil det være en ulempe, hvis den i kildelandet betalte skat er større end den, der skulle have været betalt i domicillandet.

Danmark har verdensrekorden i skattetryk ifølge OECD og eurostat<sup>123</sup>, og dermed har Danmark overhalet Sverige i skattetryk. Dermed er det fordel for lægerne og sygeplejerskerne at få beregnet skatten efter eksemptionsmetoden og ikke credit-metoden, da den svenske og norske skat må formodes at være mindre end den danske skat. Men det vil komme an på en konkret vurdering i den givne situation.

#### 8.2.2.9 Artikel 20 – Studerende

Artiklen har ikke til formål at fordele beskatningsretten mellem to lande, men derimod sikre at studerende og lærlinge kan bevæge sig mellem lande uden at blive beskattet i besøgsstaten. Det er ligegyldigt, hvor personen er hjemmehørende på tidspunktet for indkomsterhvervelsen, det er derimod mere vigtigt, hvor personen var hjemmehørende umiddelbart før besøgsstaten, da denne er afskåret fra at beskatte indkomsten. Begrænsningen af beskatningen omfatter alene den indkomst der stammer fra det land, hvor den studerende var hjemmehørende umiddelbart før besøgsstaten. Opholdet skal i altdominerende have det formål, at gennemføre et studie- eller uddannelsesmæssig forløb.

#### SKM 2001.362.DEP

Efter artikel 20 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst beskattes studerende og visse praktikanter ikke i Danmark af de studiebidrag, som de modtager fra Sverige. Det er en forudsætning, at den studerende m.v. umiddelbart før opholdet i Danmark var hjemmehørende i Sverige, samt at den studerende udelukkende opholder sig i Danmark med henblik på studierne eller praktikken.

Efter Skatteministeriets opfattelse finder artikel 20 anvendelse på de svenske studiebidrag, selvom den studerende m.v. har indtægtsgivende arbejde i Danmark ved siden af studierne. Den løn der optjenes ved arbejdet er ikke omfattet af artikel 20, men vil som

---

<sup>123</sup> Kilde: [http://www.cepos.dk/fileadmin/user\\_upload/dokumenter/DK\\_har\\_verdens\\_hoejeste\\_skattetryk.pdf](http://www.cepos.dk/fileadmin/user_upload/dokumenter/DK_har_verdens_hoejeste_skattetryk.pdf)

hovedregel være omfattet af artikel 15. Og dette medfører normalt, at Danmark har beskatningsretten til den pågældende indkomst.

#### 8.2.2.10 Artikel 22 – Andre indkomster

Forskellen mellem modeloverenskomsten og den nordiske overenskomst er, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvor der til et fast driftssted eller fast sted hører en fast ejendom, som omhandlet i artikel 6.

#### SKM 2004.443.LSR

Sagen omhandlede en læge, der arbejdede som lægevikar i Norge og hvilke artikler lønnen og egenbetalingen fra patienterne skulle behandles efter. Vederlaget bestod af såvel løn fra kommunerne X, Y og Z, honorarer fra Trygdekontorerne og egenbetaling fra tilsete patienter.

I artikel 19, stk. 1 i den nordiske overenskomst som tidligere skrevet, kan løn og andet lignende vederlag (undtagen pensioner), der udbetales af en kontraherende stat, en af dens politiske underafdelinger, lokale myndigheder eller offentligretlige institutioner til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, underafdeling, myndighed eller institution, kun beskattes i denne stat.

Landsskatteretten fandt ikke, at klageren ikke havde udøvet virksomhed for egen regning og risiko. Endvidere lagde retten vægt på, at kommune X havde fastsat en bestemt arbejdstid og afholdt driftsudgifterne. I en anden kommune blev der fastsat arbejdstid og arbejdssted og afvikling af ferie og fravær skete efter aftale. Driftsudgifterne blev dækket via et driftstilskud. Kommunen dækkede udgifterne til forbrugsmaterialer og funge-rede som arbejdsgiver. I kommune Z, anså retten, at det var tilstrækkeligt sandsynliggjort af den fremlagte dokumentation i form af erklæringer, timelister og regning, at klageren også i forhold til denne kommune, havde været lønmodtager.

Landsskatteretten anså den del af vederlaget der blev udbetalt af kommunerne og Trygdekontorerne, for at opfylde betingelsen i artikel 19. Efter de foreliggende oplysninger fandt retten, at klageren måtte anses for, at være lønmodtagere i forhold til det udførte arbejde for henholdsvis X, Y og Z kommunerne, jf. pkt. 3.1 i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven og Ligningsvejledningen 2001, afsnit E.A.4.

Egenbetalingen opfyldte ikke betingelsen for, at være omfattet af artikel 19. Idet vederlaget fra kommunerne ansås for, at være lønmodtagerindkomst og ikke kunne anses for, at have været arbejde udført i et tjenesteforhold, ansås egenbetalingen for at være omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 22.

#### 8.2.2.11 Artikel 23 – Formue

Artiklen er i hovedtræk ens, men der er mellem Danmark og Sverige aftalt, at den svenske fasthæftsskat svarer til den danske ejendomsværdiskat. Skatten kan derfor fratrækkes ejendomsværdiskatten efter EVSL § 12 jf. TFS 2000.25. Men der er i 2008 en ny afgørelse og ny lovgivning i Sverige, der ændrer denne enighed.

### SKM 2008.319.SKAT

Den svenske rigsdag har med virkning for indkomståret 2008 vedtaget en lov, hvorved den hidtidige "fastighedsskat" erstattes af en "fastighedsafgift". Derfor er der nu tale om en fast kommunal afgift på 6.000 svenske kr. for et parcelhus, men højst 0,75 % af ejendomsvurderingen. For lejligheder udgør afgiften 1.200 svenske kr., men højst 0,4 % af ejendomsvurderingen.

Af den grund har Skattedepartementet afgjort, at der ikke kan lempes for svensk "fastighedsafgift" efter § 12 i ejendomsværdiskatteloven, idet denne afgift ikke kan sidestilles med den danske ejendomsværdiskat

Skatteministeren har fremsat et nyt lovforslag, som skal forhindre danske ejere af ejendomme i Sverige at betale dobbelt skat med virkning fra indkomståret 2009. Lovforslaget er fremsat på grund af de nye regler i Sverige, hvor "fastighedsskat" er blevet erstattet af "fastighedsafgift" med virkning fra indkomståret 2008. Dermed vil der blive tale om et år med dobbeltbeskatning. Hvis lovforslaget bliver vedtaget vil skatten af ejendomsværdien på op til sv.kr. 800.000 tilfalde den svenske stat. Er ejendomsværdien højere end de sv.kr. 800.000, vil ejendomsskatten af den resterende del af værdien tilfalde den danske statskasse. De nye regler vil i mange tilfælde give et ekstra provenu til den danske stat. Efter de gamle svenske regler var den ejendomsværdiskat, danskerne skulle betale i Sverige mere eller mindre lig den skat de skulle betale i Danmark<sup>124</sup>.

#### 8.2.2.12 Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst

For personer, som er bosat i Danmark, arbejder i Sverige og beskattes i Sverige af lønindkomsten gælder, at de skal medtage lønindkomsten på den danske selvangivelse. Er personen omfattet af dansk social sikring, gives der nedslag efter credit-metoden. Hvis personen er socialt sikret i Sverige, gives der nedslag efter eksemptionsmetoden.

For personer, som er bosat i Sverige, arbejder i Danmark og beskattes i Danmark af lønindkomsten gælder, at de er fritaget for svensk beskatning af den danske indkomst, uanset hvilket lands sociale sikring, de er omfattet af.

#### 8.2.3 Grænsegængeraftalen mellem Danmark og Sverige

Der er en særlig bevågenhed omkring Øresund og grænseproblemerne, hvor skatteregler kan hæmme en tilsigtet integration over nationale grænser. I internationale sammenhænge er der også udvist stor interesse for Øresund, dette hænger sammen med, at potentialet for erhvervsudvikling er stort efter broen blev bygget. Den internationale interesse for Øresund skal måske også ses i lyset af en vis undren over, at et mangeårigt nordisk samarbejde om et fælles arbejdsmarked og særlige nordiske skatteaftaler tilsyneladende ikke har været tilstrækkelige til, at sikre en administrativ problemfri integration med fleksibilitet i arbejde og bopæl på tværs af Øresund. Nabolandene Sverige og Danmark var enige om perspektiverne for en Øresundsintegration, men tendensen

<sup>124</sup> Kilde: <http://www.business.dk.dk/article/20080908/709080033/&template=print>

har været, at Københavnsområdet får arbejdspladserne, og den svenske side bliver et boligområde, og dette har givet visse problemer med at udarbejdet en ny aftale<sup>125</sup>.

I forhandlinger mellem Danmark og Sverige om dette specielle skattemæssige spørgsmål har det svenske udgangspunkt været, at man ønsker bopælsbeskatning, mens det danske ønske har været en neutral beskatning, helst med udgangspunkt i en hovedregel om beskatning i arbejdslandet, men bopælsbeskatning med særregler der sikrer størst mulig neutralitet i valg af arbejdssted og bopæl vil også være en mulighed. Før 1997 fandtes princippet bopælsbeskatning for pendlere i Øresundsregionen, og dette var en særregel for grænsegangere. Den blev ændret med opførelsen af Øresundsforbindelsen og den heraf følgende større mulighed for integration.

De gamle bopælsbestemte særregler for grænsegængere indebar, at en svensk hjemmehørende, der arbejdede i Danmark, kunne få en høj dansk løn og en lav svensk indkomstskat, sammen med en lav dansk sats for sociale bidrag. En dansk hjemmehørende, der arbejdede i Sverige til en lavere svensk løn måtte betale høj dansk skat og høje svenske socialbidrag. Da denne særregel for grænsegangere blev ophævet, hængte det sammen med, at den i sin hidtil gældende udformning ville give et for stort incitament til at bosætte sig i Sverige og arbejde i Danmark, når transportmulighederne blev bedre<sup>126</sup>.

Ved ovenstående regler havde de svenske kommuner et finansieringsproblem, fordi de fleste grænsegængere betalte indkomstskat i Danmark, og brugte de lokale faciliteter og offentlige ydelser, som den svenske kommune stillede til rådighed.

Derfor blev der indgået en ny aftale den 29. oktober 2003, hvor det afgørende var, at arbejdskraften kan bevæge sig friere på tværs af sundet. Aftalens hovedprincip er, at den fastholder princippet om at grænsependlere betaler skat i arbejdslandet, på linje med OECD's modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning. Men der er en fordeling af skatteprovenuet mellem Danmark og Sverige, idet den gennemsnitlige primærkommuneskat opkrævet af lønindkomsten fra grænsependlere, overføres til pendlers bopælsland. Hjemmearbejde og tjenesterejse i bopælslandet beskattes også i det sædvanlige arbejdsland.

En anden ny regel er, at grænsegængerer får fradrag for sine pensionstilskud, uanset om pensionsordningen er tegnet i bopælslandet eller i arbejdslandet. Ordningen flytter man over på den anden side af grænsen, derved kan man stadigvæk få fradrag for indskud på den gamle pensionsordning. Grænsegængere får også fradrag for broafgiften over Øresundsbroen, for at undgå at der ikke skal være forskel på om broen forbinder to landsdele eller to lande.

En grænsegænger er defineret som en lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, som arbejder og beskattes i det ene land og bor i det andet

Aftalen omfatter indkomst- og formueskatter og er inddelt i artikler. Af artikel 1 fremgår det, at hvis en person bor i det ene land og udfører arbejde i det andet

<sup>125</sup> Kilde: <http://www.norden.org/pub/velfaerd/naering/sk/US2003422.pdf>

<sup>126</sup> Kilde: <http://www.norden.org/pub/velfaerd/naering/sk/US2003422.pdf>



land(arbejdslandet) for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i arbejdslandet eller for et fast driftssted som dennes arbejdsgiver har i arbejdslandet, anses det for at være udført i arbejdslandet under visse betingelser, jf. artikel 15, stk. 1 og 2 i overenskomsten. Dette er selvom arbejdet er udført i bopælslandet eller i en tredjestat. Dog skal nedenstående betingelser være opfyldt:

- At arbejdet i bopælslandet udføres af personen i dennes egen bolig
- At arbejdet i bopælslandet eller i et tredjeland udgør tjenesterejse eller andet arbejde af lejlighedsvis karakter.

Ovenstående gælder kun hvis arbejdet i arbejdslandet udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver tre måneders periode. Alt dette gælder også kun, hvis vedlaget for det udførte arbejde ikke påhviler et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i bopælslandet.

I artikel 2 er nævnt, at man har fradragsret i arbejdslandet for indskud på pensionsordninger i bopælslandet, hvis lønnen er omfattet af artikel 7, 14, 15 eller 19 i den nordiske overenskomst. Endvidere skal der ses bort fra arbejdsgiverens indbetalinger ved indkomstopgørelsen. Bidragene er alene fradragsberettiget indenfor de beløbsgrænser, som gælder i begge lande.

Artikel 2 gælder kun i de tilfælde, hvor indkomsten kan beskattes og kun kan beskattes i arbejdslandet og udgør mindst 75 % af den samlede nettoindtægt fra personligt arbejde i tjenesteforhold. Samtidig skal personen have deltaget i og betalt til pensionsordningen, umiddelbart inden personen blev hjemmehørende i denne stat.

Der gives fradrag for udgifter til rejser over Øresundsbroen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis de afholdes for normal rejse mellem den sædvanlige bopæl og arbejdspladsen, jf. artikel 3.

I artikel 5 stk. 1 nævnes, hvilket lands regler lønmodtageren skal beskattes efter. Stk. 2 omhandler pensioner, livrenter og om, hvem der har beskatningsretten til disse. Stk. 3 omhandler betingelserne for fradrag for pension og rejser over Øresundsbroen, som kun kan ske, hvis den persons indkomst beregnes på nettobasis med mulighed for fradrag for udgifter.

Artikel 6 regulerer, hvornår Danmark og Sverige skal betale udligningsbeløb til den anden stat. Hvis der skal betales udligningsbeløb, skal indkomsten for skatteåret mindst svare til dkr. 150.000 før fradrag for udgifter afholdt for at erhverve indkomsten.

Den 7. maj 2008 vedtog Folketinget en ny lov nr. 335, som skal løse problemerne for en række svenskere, som både arbejder i Danmark og i hjemlandet. Årsagen til loven er, at der er problemer, når en dansk arbejdsgiver ansætter en person med bopæl i Sverige og personen samtidig arbejder hjemme for en svensk arbejdsgiver. Personen er underlagt svensk social lovgivning, og der skal derfor betales sociale bidrag efter svensk lovgivning. Som følge deraf skal den danske arbejdsgiver ikke betale dansk arbejdsmarkedsbidrag, men de højere svenske arbejdsgiverafgifter på ca. 28 % af den udbetalte løn. Dette satte en dæmper på, at danske arbejdsgivere kunne ansætte svensk arbejdskraft på deltid.

Den nye lov sikre, at udenlandske lønmodtagere, som er socialt sikret i en anden EU/EØS-medlemsstat og har arbejde i Danmark, har adgang til fradrag i Danmark for udenlandske obligatoriske sociale arbejdsgiverbidrag. Dog med den betingelse, at der er indgået en aftale om, at den danske arbejdsgivers pligt til at svare arbejdsgiverbidrag til lønmodtagerens hjemland, er overtaget af lønmodtageren selv.

Den nye lov er derfor ikke specielt gældende for Sverige, men gælder for til alle EU/EØS-medlemsstater.

Et eksempel på hvordan den enkelte person er stillet i forhold til hvilke fradrag personen har, hvis personen bor i Sverige og arbejder i Danmark.

Tabel II – Oversigt over mulige fradrag

Fradrag	Begrænset skattepligtig	Grænsegængerregler
Befordring, brofradrag, færge	Ja	Ja
Fagforening	Ja	Ja
Svensk privattegnet pensionsordning	Ja, hvis mere end 75 % af indkomsten optjent i Danmark	Ja
Fradrag for arbejdsløshedsforsikring	Ja, hvis der ikke er mulighed for fradrag i Sverige	Ja
Personfradrag	Ja, hvis skattepligtig hele året eller hvis indkomst omregnes til helårsindkomst	Ja
Beskæftigelsesfradrag	Ja	Ja
Ægtefællefradrag	Ja	Nej
Fradrag for underholdsbidrag	Nej	Ja
Renteudgifter til boliglån	Nej	Ja
Andre private renteudgifter	Nej	Ja, men kun for private renteudgifter
Fradrag for gaver til velgørende foreninger	Nej	Ja
Fradrag for obligatoriske sociale bidrag	Nej	Ja
Danske private pensionsordninger	Nej	Ja
Sambeskatning med ægtefælle	Nej	Ja
Indbetaling til efterløns- og fleksordning	Nej	Ja

Kilde: Vejledning SKAT – At arbejde i Danmark og bo i Sverige

#### 8.2.4 Delkonklusion

Det svenske skattesystem ligner det danske og bygger også på progressiv beskatning. Skattesystemet adskiller, ligesom det danske system, mellem ubegrænset og begrænset skattepligt. En forskel er socialsikring, her er den svenske procentsats højere end den danske.

For at blive ubegrænset skattepligtig til Sverige, skal man opholde sig i Sverige og have sin primære bolig der, i en sammenhængende periode på mere end seks måneder. Er dette opfyldt anses man for, at være ubegrænset skattepligtig fra første dag i vedkommendes sammenhængende ophold i Sverige. Dette medfører, at personen bliver ube-

grænset skattepligtig af al indkomst både i Sverige og i udlandet, hvis ikke andet er nævnt i en konkret overenskomst.

En begrænset skattepligtig til Sverige, er ikke bosat i Sverige, har ikke fast ophold i Sverige og har ikke en væsentlig tilknytning til Sverige. Hvis en person er begrænset skattepligtig til Sverige, kan personen vælge mellem SINK-beskatning eller almindelig svensk beskatning. For at kunne vælge mellem disse to alternativer, skal personen være pendler. SINK-skatten er en bruttoskatteordning, som betyder, at f.eks. de danske pendlere i Sverige slipper med at betale 25 % i skat af deres indkomst, mod at de til gengæld ikke kan fradrage boligrenter og renter på anden gæld i Sverige.

Hvis man bor i Sverige og arbejder i Danmark eller omvendt, skal man være opmærksom på de specielle regler omkring grænsegængere. Disse giver mulighed for flere fradragsmuligheder end de den almindelige begrænsede skattepligtige har. Fradragsmulighederne er de samme som en ubegrænset skattepligtig har. Men for at komme under disse begunstigede regler, skal der være opfyldt visse kriterier. Indkomsten, der indtjenes kan beskattes og kan kun beskattes i arbejdslandet og skal udgøre mindst 75 % af den samlede nettoindtægt fra personligt arbejde i tjenesteforhold.

Der gives også fradragsret i arbejdslandet for indskud på pensionsordninger i bopælslandet. Endvidere gives der fradrag for udgifter til rejser over Øresundsbroen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Der gives mange fradrag, som ikke ville have været muligt, hvis ikke grænsegængerreglerne anvendes.

Danmark og Sverige har en skatteaftale som betyder, at hjemmearbejde i visse tilfælde beskattes i arbejdslandet. Hvis mere end 50 % af arbejdet for samme arbejdsgiver udføres i hovedarbejdslandet indenfor en tre måneders periode beskattes hele lønindkomsten i arbejdslandet, såfremt hjemmearbejdet udføres fra boligen eller er af lejlighedsvis karakter.

I modeloverenskomsten er den vigtigste forskel, at kildestaten bevarer beskatningsretten i en femårig periode efter fraflytning af en fysisk person på fortjenester ved afhændelse af aktier mv. i selskaber, der er hjemmehørende i kildestaten. Bopælsstaten skal give credit-lempelse for den betalte skat i kildestaten.

For at illustrerer, hvor den endelige beskatning sker ved forskellige situationer, er her et par eksempler.

### *Bor i Sverige og arbejder i Danmark*

#### Beskatning i Sverige

I teorien kan Sverige beskatte en person af globalindkomsten (ligesom i Danmark), hvis personen har bopæl i Sverige og arbejder i Danmark.

Da Danmark også beskatter indkomst optjent i Danmark, skal Sverige dog i henhold til overenskomsten reducere den svenske skat. I praksis vil Sverige slet ikke medregne lønindkomst for arbejde i Danmark ved opgørelsen af den skattepligtige svenske indkomst. Dette uanset hvilket lands sociale sikring de er omfattet af. Lønnen medtages dog i den samlede lønindkomst, for at få det rigtige progressionsforhold.

### Beskatning i Danmark

Personen er ubegrænset skattepligtig til Sverige og vil kun være begrænset skattepligtig til Danmark, og Danmark kan derfor kun beskatte løn for arbejde udført i Danmark for en dansk arbejdsgiver eller for en udenlandsk arbejdsgiver med fast driftssted her i landet. Hvis Danmark kan beskatte mere end 75 % af den samlede globalindkomst, gives der mulighed for mange fradrag som tidligere skrevet. Der findes også reglerne i LL § 9 F omkring et ligningsmæssigt fradrag svarende til personfradraget. Hvis disse regler anvendes, kan grænsegængerreglerne ikke finde anvendelse, men i stedet skal de almindelige regler for begrænsede skattepligtige anvendes.

### *Bor i Danmark og arbejder i Sverige*

#### Beskatning i Danmark

En person med bopæl i Danmark er skattepligtig af globalindkomsten i Danmark. Det vil sige, at personen skal selvangive alle skattepligtige indkomster, uanset hvilket land de stammer fra. Derfor skal lønnen selvangives i Danmark.

#### Beskatning i Sverige

I Sverige vil lønnen for arbejde udført i Sverige, blive beskattet efter de interne svenske regler. Dog er det muligt at opnå en bruttoskat på 25 % (SINK-SKAT). SINK-skatten er en endelig svensk skat. Hvis personen er social sikret i Danmark, ydes der lempelse efter credit-metoden, hvilket betyder, at lønindkomsten vil blive beskattet som en anden almindelig lønindkomst i Danmark.

Hvis personen var social sikret i Sverige, ydes der lempelse efter eksemptionsmetoden uden progressionsforbehold. Dette vil i realiteten betyde, at den svenske indkomst bliver fritaget for dansk beskatning. Dog vil lønnen i praksis få betydning for beskatningen af dansk indkomst på grund af progressionen i det danske skattesystem. Det skyldes, at den svenske indkomst også indgår i den danske skatteberegning, men at skatten altså lempes forholdsmæssigt.

I dette eksempel omkring at bo i Danmark og arbejde i Sverige, skal de interne danske lempelsesmetoder især LL § 33 A nævnes. Skal disse anvendes, vil der selvfølgelig være nogle regler, som skal overholdes, og kan de det, kan der være mange skattekroneer at spare for den enkelte.

Der skal en konkret beregning til at afgøre, om den ene ordning er mere gunstig end den anden. F.eks. skal SINK-skat vælges eller de almindelige skatteregler i Sverige for begrænsede skattepligtige. Personer som er bosat i Danmark og arbejder i Sverige, skal umiddelbart vælge, at blive beskattet med 25 % SINK-skat og samtidig være social sikret i Sverige, så skal Danmark give lempelse efter eksemptionsmetoden. Dette vil nok give den største lønudbetaling i kroner af de opstillede alternativer.

## 8.3 Storbritannien (UK)

### 8.3.1 Storbritanniens indkomstskattesystem<sup>127</sup>

Generelt bygger det engelske indkomstskattesystem, ligesom det danske, på et princip at al indkomst beskattes hvad enten det hidrører fra UK eller fra et andet land (global-indkomst princippet).

UK beskatter al indkomst fra kilder i UK, dette uanset om personen er *resident* i UK. Endvidere beskattes, al indkomst fra kilder uden fra UK, der tilhører personer, der er *resident* i UK. Beskatningen omfatter ligeledes realisation af alle aktiver, hvad enten aktiverne er i UK eller i et andet land, og personen, hvem aktivet tilhører, er *resident* eller *ordinarily resident* i UK.

Ovenstående regler er dog generelle, da der er en række specielle regler i UK. Generelt afhænger mængden af *income tax* og *capital gains tax* af, hvorvidt en person er *resident* og/eller er *ordinarily resident* eller har domicil i UK.

I UK anvender man ikke kalenderåret som perioden for skatteåret. Derimod anvender man perioden 6. april til den 5. april. Skatteåret 2008-2009 løber således fra 6. april 2008 til 5. april 2009.

Når man taler om skat i UK, så kunne man foranlediges til at tro, at der kun var tale om skat i England. Dette er imidlertid forkert, i det UK i det følgende omfatter England, Wales, Skotland og Nordirland. I det følgende er der derfor tale om arbejde uden for UK, når der er tale om andre lande (inklusiv Isle of Man samt kanal øerne).

I de efterfølgende afsnit vil reglerne og retspraksis for *resident* samt *ordinarily resident* blive gennemgået. Reguleringen af disse begreber er komplekse, men samtidig meget vigtige for personer der påtænker sig, at opholde sig i UK i en kortere eller længere periode. Hvor vigtige begreberne er, vil først fremgå senere, når der ses på de generelle bestemmelser for personernes pligt til betaling af *Income tax*, *Capital Gains Tax* samt ikke mindst *Remittance Basis Charge*.

#### 8.3.1.1 Definition af *resident* og *ordinarily resident*

For at en person opnår status af, at være *resident* i UK, skal personen normalt være tilstede i UK en del af tiden i et skatteår. I henhold til retspraksis vil en person altid være *resident* i UK, hvis personen opholder sig i UK i 183 dage eller mere i et skatteår. Der er ingen undtagelser til dette. For at opgøre den samlede periode, hvori personen opholder sig i UK, tæller man samtlige perioder med. Det vil sige, at det er lige meget, hvorvidt de 183 dage strækker sig over en periode.

---

<sup>127</sup> Kilde: [www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk) samt publikation HM Revenue & Customs (det engelske svar på det danske SKAT) – IR 20 – Residents and non-residents Liability to tax in the United Kingdom. IR 20 er en form for engelsk udgave af ligningsvejledningen (de kalder det en "booklet"). Der er således tale om en generel vejledning til borgerne ud fra retspraksis samt lovgivning. De beskrevne regler i IR er således ikke bindende, men derimod vejledende. IR står i øvrigt for Inland Revenue (statsindtægter hidrørende fra skatter og afgifter).

Indtil den 5. april 2008 har man, ved beregning af perioden hvori en person opholder sig i UK, set bort fra de dage, hvor personen ankommer og rejser fra UK. Fra den 6. april 2008 og fremefter regnes der med brudte døgn, hvilket betyder, at hvis personen opholder sig i UK ved udgangen af et døgn, så tælles denne dag med. Der er dog den undtagelse at personer, der er i transit i UK, i det de er på vej til et andet land, ikke tæller disse dage med. Forudsætningen for dette er, at disse personer ikke tager del i aktiviteter, der ikke vedrører deres rejse via UK. Dette være sig forretningsmøder, besøg hos venner/familie eller besigtigelse af ejendomme som personen ejer i UK.

Opholder personen sig i UK år efter år, vil personen blive behandlet som ordinarily resident. Det er således muligt, at være resident, men ikke ordinarily resident i et skatteår. Dette kan f.eks. skyldes, at personen normalt bor uden for UK, men af den ene eller den anden grund opholder sig i UK i 183 dage eller mere. Omvendt kan en person være ordinarily resident, men ikke resident i et skatteår. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis personen tager et længere ophold i udlandet eller ikke er i UK i et skatteår af den ene eller anden grund.

Det er endvidere muligt at være både resident og/eller ordinarily resident i UK samtidig med, at man er "resident" i et andet land. Er en person resident i et andet land medfører det ikke, at personen ikke kan være resident i UK. Hvis en person således er resident, både i UK og et andet land, samtidig og der er indgået en overenskomst med det pågældende land, kan der være specielle aftaler med dette land, således personen kun bliver resident i det ene land.

Ankommer en person til UK, skal der generelt skelnes mellem følgende tilfælde for at bedømme, hvornår personen er resident/ordinarily resident:

- Personen kommer til UK for at opholde sig permanent eller på ubestemt tid
- Personen opholder sig i UK i kortere eller længere tid

#### *8.3.1.1.1 Personer der opholder sig permanent eller på ubestemt tid i UK*

En person er behandlet som resident og ordinarily resident, fra tidspunktet for ankomsten til UK, hvis personen hidtidig har haft bopæl i udlandet, og personen kommer til UK for at tage varigt ophold eller blive i UK i tre år eller mere.

Personen bliver ved med, at være resident og ordinarily resident i UK, hvis de eneste ophold udenfor UK skyldes ferie eller kortere forretningsrejser.

#### *8.3.1.1.2 Personer der opholder sig i UK i kortere eller længere tid*

Kommer en person til UK med et andet formål end ovenfor, skal der ses på opholdets længde samt dets formål. Der skal således skelnes mellem personer, der opholder sig i UK i en kortere eller længere periode.

Der kan være personer, der opholder sig i UK i en eller flere kortere perioder, i et eller flere skatteår, uden nogle intentioner om at være i UK i en længere periode. Endvidere

kan der være personer, der vil være i UK i et ubestemt tidsrum eller i en udvidet periode, der strækker sig over flere skatteår.

### *8.3.1.1.3 Personer der opholder sig i UK i en kortere periode*

#### *Residents*

I henhold til tidligere vil en person blive behandlet som resident, hvis personen opholder sig i UK i en periode på 183 dage eller mere.

Opholder en person sig derimod i UK i en eller flere perioder på fire år og disse perioder udgør gennemsnitlig 91 dage eller mere, bliver personen i det femte skatteår ligeledes behandlet som resident. Der er dog en række undtagelser til dette.

Hvis personen opholder sig i UK og dette ophold ikke er noget, som personen selv har styr over, f.eks., hvis personen selv eller et nært familiemedlem er syg, tæller sådanne ophold ikke med i den samlede periode.

Er det personens intension, at opholde sig i UK mere end de gennemsnitlige 91 dage fra dag ét, så vil personen være resident fra 6. april i det første skatteår, hvis personen fører beslutningen ud i livet. Personen bliver ligeledes resident fra 6. april i det skatteår, hvor personen beslutter sig for at opholde sig i UK i mere end de 91 dage, hvor denne beslutning træffes inden for de første fire år. Her er det ligeledes et krav, at beslutningen føres ud i livet før dette medfører resident.

Eksempel på ovenstående kunne være, hvor en person opholder sig i UK uden noget bestemt formål i mere end 91 dage, i perioden fra skatteåret 2008-2009 til skatteåret 2011-2012. Personen vil her blive resident i UK efter 6. april 2012. Hvis det derimod står klart fra starten af, at personen vil opholde sig i gennemsnit 91 dage eller mere i UK i de efterfølgende fire år, vil personen derimod blive resident i UK fra 6. april 2008.

Kommer personen til UK i løbet af skatteåret 2008-2009 uden nogle specielle formål og f.eks. opholder sig i UK i 50 dage, bliver personen ikke resident i dette skatteår. Kommer personen til UK igen i skatteåret 2009-2010 og beslutter denne sig for at opholde sig regelmæssigt i UK i 91 dage eller mere i fremtiden, bliver personen resident i UK fra 6. april 2009. Personen bliver således ikke resident i UK med tilbagevirkning.

#### *Ordinarily residents*

En person vil, jf. tidligere, blive ordinarily resident, hvis personen opholder sig i UK år efter år og disse ophold strækker sig over 91 dage eller mere. Der er dog den samme undtagelse til ordinarily residents, som ved residents. Opholder en person sig således i UK på grund af egen eller et familiemedlems sygdom tæller dette ikke med.

Tidspunktet for, hvornår en person er behandlet som ordinarily resident, afhænger i øvrigt af personens intentioner, når denne kommer til UK. Personen vil være ordinarily resident fra det første skatteår, personen kommer til UK, hvis personen har intentioner om, at opholde sig i UK regelmæssigt i de kommende fire skatteår og i øvrigt fører dette ud i livet. Hvis personen derimod ikke har nogen intentioner om, at opholde sig i UK i

over 91 dage i de kommende fire år, men alligevel gør dette, bliver personen ordinarily resident fra det femte skatteår. Beslutter personen sig derimod for f.eks. i det andet skatteår (bare før det femte skatteår), at opholde sig regelmæssigt i UK i de kommende år, bliver personen ordinarily resident i det andet skatteår.

Eksempler på ovenstående kan være en person, der kommer til UK i år 2008 (efter 6. april). Har denne person intentioner om, at opholde sig regelmæssigt i UK i mere end de gennemsnitlige 91 dage i perioden fra 2008-2009 til 2011-2012, vil personen blive ordinarily resident fra den 6. april 2008. Kommer personen derimod til UK uden nogle specielle intentioner, men alligevel opholder sig i UK i mere end 91 dage i perioden fra 2008-2009 til 2011-2012, vil personen blive resident fra 6. april 2012. Bliver det derimod klart for personen, at denne vil opholde sig regelmæssigt i UK i mere end 91 dage i skatteåret 2009-2010 og fremefter, vil personen blive ordinarily resident fra 6. april 2009.

#### *8.3.1.1.4 Personer der opholder sig i UK i en længere periode*

##### *Residents*

En person der kommer til UK med et formål f.eks. for, at arbejde bliver resident fra start til slut af opholdet, hvis personen opholder sig i UK i mindst to år. Det samme gør sig gældende for personer, der ejer eller lejer bolig i UK i det år personen ankommer.

Om alle omstændigheder vil personen blive resident i UK, hvis denne opholder sig i UK i mere end 183 dage i et skatteår eller ejer/lejer bolig i UK.

##### *Ordinarily residents*

Personen vil blive behandlet som ordinarily resident fra tidspunktet for ankomsten, hvis denne har intentioner om at opholde sig i UK i tre år eller mere. Dette selv om personen ikke tager arbejde i UK.

Hvis personen derimod ikke har intentioner om, at være i UK i tre år eller mere og ikke køber bolig eller lejer bolig i tre år eller mere i UK, men alligevel er i UK i tre år eller mere, så bliver personen først ordinarily resident fra det fjerde skatteår. Kommer en person f.eks. til UK den 12. december 2008 uden nogen intentioner og denne person stadigvæk er i UK den 6. april 2012, så vil personen være ordinarily resident fra den 6. april 2012.

Beslutter personen sig for, at opholde sig i UK i mere end de tre år ved ankomsten, vil personen blive ordinarily resident fra ankomsttidspunktet. Beslutter personen sig derimod for i løbet af de første tre år, at opholde sig i UK i mere end tre år, vil personen blive ordinarily resident fra tidspunktet for beslutningen.

Eksempler på ovenstående kunne være en person, der ankommer til UK den 1. april 2008 og beslutter sig for den 10. november 2008, at opholde sig i UK i mindst tre år ud i fremtiden. Denne person vil være ordinarily resident fra den 6. april 2008. Kommer en person derimod til UK for, at arbejde på en kontrakt der løber over to år, den 1. maj 2008 (dvs. kontrakten ophører den 1. maj 2010) og forlænges denne kontrakt med



f.eks. to yderligere år pr. 1. maj 2009 (dvs. kontrakten ophører 1. maj 2012), bliver personen ordinarily resident fra den 6. april 2009.

Kommer personen til UK for, at tage varigt ophold i UK, vil personen blive behandlet som ordinarily resident fra tidspunktet for ankomsten (dvs. 6. april i det år, hvor personen ankommer), hvis følgende gør sig gældende:

- Personen allerede ejede bolig i UK forud for ankomsten
- Personen køber bolig i UK i samme skatteår som ankomsten
- Personen har lejet bolig i tre år eller mere i samme skatteår som ankomsten

Hvis boligen først bliver tilgængelig i et andet skatteår end året, hvori boligen er købt/lejet, bliver personen først ordinarily resident i det skatteår, hvor boligen står til rådighed.

Er personen ordinarily resident på grund af bolig i UK og beslutter denne person sig for derefter, at opgive boligen og forlade UK inden for de første tre år fra ankomsten, kan personen vælge, om denne vil være ordinarily resident i den givne situation. Personen skal således opveje fordele/ulemper ved, at være ordinarily resident i den givne periode.

For studerende gælder der specielle regler for, hvornår disse er ordinarily residents. Studerende der således kommer til UK for, at studere eller for at få en uddannelse og samtidig opholder sig i UK i mindre end fire år, vil ikke blive ordinarily residents. Dette vil dog kun gøre sig gældende, hvis den studerende ikke ejer bolig eller lejer bolig i mere end tre år. Endvidere er det et krav, at den studerende ikke har planer om fremover, at besøge UK regelmæssigt i 91 dage eller mere i et skatteår.

For generelt at følge med i, hvornår en person er det ene eller det andet, kan der opstilles nogen karakteristika for resident, ordinarily resident, domicile samt neither resident/ordinarily resident nor domicile. Disse karakteristika fremgår af bilag II. Dette skema indeholder ligeledes karakteristika, for personer der er domicileret i UK. Skemaet kan være med til, at skabe et overblik over, hvornår en person er det ene og/eller det andet.

### 8.3.1.2 Personer der er indkomstskattepligtige til UK

Personer der bliver resident efter ovennævnte situationer, er normalt indkomstskattepligtige af al indkomst, uanset tidspunktet for dets opståen samt dets oprindelse. Det vil sige uanset, hvor i verden indkomsten stammer fra. I UK kalder de dette *arising basis of taxation*. Dette minder meget om det danske globalindkomstprincip. Det er ikke kun indkomst fra arbejde i et tjenesteforhold der omfattes, også indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed er omfattet. Personer der er residents, men ikke ordinarily residents i UK eller residents, men ikke domicilleret i UK, kan i nogle tilfælde gøre brug af en ordning kaldet *remittance basis* vedrørende indkomster fra et andet land.

Er en person ikke resident i UK, vil UK beskatte pensioner og indkomster udført i et tjenesteforhold, der hidrører fra UK eller vedrører arbejde udført i UK. Hvis arbejdet er delvist udført i UK og i et andet land, vil UK lave en opdeling af denne indkomst. Denne opdeling vil ske på baggrund af de dage, hvor personen arbejder i UK og i udlandet. UK

vil herefter beskatte den del, der vedrører arbejde udført i UK. Dette stemmer i øvrigt overens med, hvad der gør sig gældende for opdeling af indkomsten efter modeloverenskomsten.

#### *8.3.1.2.1 Personer der optjener en indkomst i UK*

Generelt er skattepligten til UK styret af, hvor aktiviteten der udløser indkomsten er udført. Er en persons arbejde normalt udført i et andet land, hvor samtidig enkelte aktiviteter er udført i UK, vil det udførte arbejde i UK, normalt blive behandlet som om arbejdet er udført i det andet land. Dette vil dog kun være tilfældet i det omfang, der er tale om tilfældige arbejder, der er udført for at varetage arbejdet i udlandet.

Hvorvidt der er tale om tilfældige udførte arbejder, der vedrører arbejde udført i udlandet, afhænger af omstændighederne i det enkelte tilfælde. Er det tilfældige udførte arbejde af samme karakter eller af lige så stor vigtighed for det udenlandske arbejde, vil arbejdet ikke blive behandlet som tilfældigt arbejde udført i UK. Dette medmindre arbejdet er af hjælpende eller underordnet karakter.

Det er endvidere ikke tiden der er brugt på arbejdet i UK, der er udslagsgivende for skattepligten. Det er derimod karakteren af det udførte arbejde, der gør sig gældende. Hvis personens samlede arbejde i UK imidlertid overskrider 91 dage, vil UK ikke betragte det udførte arbejde for, at være af midlertidig karakter.

Om alle omstændigheder anser UK ikke følgende begivenheder for, at være af tilfældig karakter:

- En person der deltager i direktionmøder i UK, hvis personen er direktør i et selskab, vis normale aktivitet foregår i udlandet.
- Arbejde i UK som ansat på et skib eller fly
- Arbejde i UK som rejseleder

Hvis arbejdet ikke har nogen betydning i sig selv, men derimod sikrer at personen kan varetage arbejdet i udlandet, vil arbejdet være anset for, at være af tilfældig karakter. Der vil dog stadigvæk skulle ses på alle omstændighederne før, at arbejdet kan betragtes som tilfældig karakter. Følgende begivenheder vil UK, derimod betragte som værende af tilfældig karakter:

- Besøg i UK af en udenlandsk repræsentant, der er i UK for at rapportere til dets UK-arbejdsgiver eller får at få nye instruktioner
- Besøg i UK af en udenlandsk arbejdstager, der er kommet til UK for at deltage i kursus, så længe
  - Den samlede tid opholdet varer ikke overskrider 91 dage i et år og der i forbindelse med opholdet i UK ikke udføres arbejde.

#### *8.3.1.2.2 Personer der optjener en indkomst uden for UK*

En person der er resident i UK og samtidig optjener en indkomst uden for UK, vil normalt være indkomstskattepligtig i UK af sådanne indkomster. I nogen tilfælde vil perso-

nen dog være berettiget til et fradrag på 100 %, i indkomster fra arbejde udført helt eller delvist i udlandet, hvis personen er resident (men ikke ordinarily resident) og arbejdet i udlandet er udført over et tilstrækkeligt antal dage. Dette gælder dog ikke for alle personer, jf. senere afsnit.

For skatteårene der løber op til den 5. april 2008 er udgangspunktet, at en person bliver beskattet efter *remittance basis* uden nogen ansøgning om dette. Kortsagt vil det sige de penge, som personen overfører fra udlandet til UK, er skattepligtige (se efterfølgende afsnit for yderligere forklaring til dette). Det er imidlertid, et krav at personen er enten resident, men ikke ordinarily resident i UK eller resident og ordinarily resident, men ikke domicileret i UK (i det sidste tilfælde gælder dette kun, hvis indtægten fra arbejdet vedrører arbejde der udelukkende er udført i udlandet).

Fra 6. april 2008 og fremefter har kravene til remittance basis ordningen i sig selv ikke ændret sig. Personen skal dog fra dette skatteår anmode om, at komme ind under denne ordning før personens indtægter fra udlandet, bliver omfattet af denne regel. I nogen tilfælde er det dog ikke et krav, at personen skal anmode om dette, jf. senere afsnit om remittance basis ordningen.

Jf. tidligere kan personen opnå en reduktion på 100 %, i den i udlandet optjente indkomst. Kravet for at opnå denne reduktion er:

- Arbejdet skal være udført fuldt ud eller delvist i udlandet
- Personen fortsætter med at være resident og ordinarily resident i UK, imens arbejdet udføres i udlandet
- Indkomsten vedrører en periode, der er en del af et kvalificerende fravær i UK på 365 dage eller mere.

Indtil 16. maj 1998 kunne en reduktion på 100 % opnås af alle lønmodtagere, men efter denne dato er fradrag alene muligt for personer, der ansat på et skib.

Nogen personer har, jf. tidligere dog mulighed for, at anvende beskatning efter remittance basis. Disse personer er skattepligtige til UK af de beløb, der vedrører indkomst i udlandet og som overføres til UK. Pengene anses for at være overført til UK, hvis pengene er udbetalt i UK eller på anden måde er overført til UK. Når skattevæsenet i UK: HM Revenue & Customs (HMRC) beregner skatten, inkluderes alle beløb der er overført til UK.

Vælger en person, at blive beskattet efter remittance basis, mister personen mulighed for eventuelt den tidligere omtalte 100 % reduktion i lønnen eller fradrag for udenlandske pensioner.

Remittance basis ordningen gælder ikke kun for indkomst fra udlandet eller fra et lønmodtagerforhold, men ligeledes for *investment income* eller *capital gains* fra udlandet. Disse indkomstgrupper vil blive gennemgået senere.

I henhold til tidligere blev reglerne for remittance basis ordningen ændret fra skatteåret 6. april 2008 og fremefter. Indtil dette skatteår vil personen blive beskattet af indkomst

fra lønmodtagerforhold og kapitalgevinster fra udlandet efter remittance basis ordningen. Andre indkomster kan også komme ind under ordningen, hvis der søges om dette. Remittance basis ordningen gælder i øvrigt for følgende personer:

- Personer der er resident men ikke domicileret i UK
- Personer der er resident men ikke ordinarily resident i UK

Er personen resident, men ikke ordinarily resident i UK, gælder remittance ordningen kun for indkomster fra lønmodtagerforhold i udlandet og ikke kapitalgevinster i udlandet. Det er kun de personer, der ikke er domicileret, der kan anvende remittance ordningen på kapitalgevinster.

Fra skatteår der starter den 6. april 2008 og fremefter, skal en person i henhold til tidligere anmode om, at anvende remittance basis ordningen. Personen skal anmode om, dette hvert år ved indlevering af selvangivelsen for dette år. Det står således frit for personen, om denne vil anvende ordningen i det pågældende år eller ej.

Dette gør sig imidlertid ikke gældende, hvis personen har en samlet indkomst fra udlandet fra arbejde og kapitalgevinster i et skatteår på under £ 2.000. Personen vil her automatisk være omfattet af remittance basis ordningen. Personen skal i dette tilfælde betale skat i UK af arbejdsindkomst og kapitalgevinster fra UK, samt af de beløb der er overført til UK, der hidrører fra arbejdsindkomst og kapitalgevinster fra udlandet. Personen bevarer personlige skattefradrag<sup>128</sup> og bundgrænse for kapitalgevinster. Endvidere slipper personen for, at betale *remittance basis charge* (en forklaring af denne skat fremgår af et senere afsnit).

Har personen derimod en arbejdsindkomst og kapitalgevinster fra udlandet, der ikke er overført til UK og denne indkomst er over £ 2.000 i et skatteår, skal personen anmode om at anvende remittance ordningen. Sørger personen ikke for, at anmode om anvendelse af remittance ordningen, vil personen blive beskattet af den samlede indkomst både fra UK og udlandet (jf. arising basis of taxation i tidligere afsnit), selv om pengene ikke er overført til UK.

Vælger personen at anvende remittance basis ordningen, i det personen har en samlet indkomst, der ikke er overført til UK på over £ 2.000, skal personen imidlertid stadig betale skat af arbejdsindkomst og kapitalgevinster i UK, samt de arbejdsindkomster og kapitalgevinster, der er overført til UK. Samtidig mister personen retten til personlige skattefradrag, samt bundgrænse for kapitalgevinster. Herudover vil personen være forpligtet til at betale en *Remittance Basis Charge* (i det følgende kaldt RBC) på £ 30.000, hvis personen har været resident i de pågældende skatteår og i de forgangne syv år ud af ni skatteår. Her tælles skatteår før den 6. april 2008 ligeledes med, ved beregning af det samlede antal år personen har været resident i UK.

Personen kan hvert år bestemme, hvorvidt denne vil være omfattet af remittance basis ordningen eller beskatning efter arising basis. Hvis personen ikke får anmodet om, at være omfattet af remittance basis, vil denne således blive beskattet af al indkomst i UK.

---

<sup>128</sup> De personlige skattefradrag udgør: *basic personal allowance, age allowances, blind persons allowances, tax reductions for married couples and civil partners og life insurance premiums.*

Er dette tilfældet og bliver indkomsten ligeledes beskattet i udlandet, kan personen, i tilfælde der ikke er overenskomst mellem UK og det andet land, måske opnå lempelse efter interne regler i UK.

Er personen omfattet af remittance basis ordningen, i det denne selv har søgt herom, omfatter dette al indkomst og kapitalgevinster. Det er ikke muligt, at vælge ordningen skal omfatte indkomster og ikke kapitalgevinster eller omvendt. I henhold til tidligere omfatter remittance basis ordningen dog kun indkomster og ikke kapitalgevinster, hvis personen ikke er ordinarily resident i UK. Dette gør sig ikke gældende for en person, der ikke er domicileret i UK.

Efterfølgende figur illustrerer pligten til *income tax* af indkomster:

Tabel III – Pligten til *income tax*

	Arbejdstager er...	Arbejdet er udført helt eller delvist i UK		Arbejdet er udført udenfor UK
Udenlandske <i>emoluments</i> (det vil sige indkomster en person, der ikke har domicil i UK optjener, samtidig med at arbejdsgiveren er resident uden for UK og ikke i UK, for alle skatteårene op til og inklusiv skatteåret der endte den 5. april 2008)	Resident og ordinarily resident i UK	Indkomstskattepligtig med eventuelle fradrag.	Indkomstskattepligtig med eventuelle fradrag.	Indkomstskattepligtige hvis pengene er overført til UK
	Resident men ikke ordinarily resident	Indkomstskattepligtige	Indkomstskattepligtige hvis pengene er overført til UK	Indkomstskattepligtige hvis pengene er overført til UK
	Ikke resident	Indkomstskattepligtige	Ikke indkomstskattepligtige	Ikke indkomstskattepligtige
Andre indkomster	Resident og ordinarily resident	Indkomstskattepligtig med eventuelle fradrag.	Indkomstskattepligtig med eventuelle fradrag.	Indkomstskattepligtig med eventuelle fradrag.
	Resident men ikke ordinarily resident	Indkomstskattepligtige	Indkomstskattepligtige hvis pengene er overført til UK	Indkomstskattepligtige hvis pengene er overført til UK
	Ikke resident	Indkomstskattepligtige	Ikke indkomstskattepligtige	Ikke indkomstskattepligtige

Kilde: IR 20 – Residents and non-residents Liability to tax in the United Kingdom. [www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk)

### 8.3.1.2.3 Remittance Basis Charge (RBC)

Fra skatteår der starter den 6. april 2008 og fremefter skal nogen personer, der benytter remittance basis ordningen, betale en RBC. RBC udgør et beløb på £ 30.000 og anses som skatten på de udenlandske indkomster og kapitalgevinster, der ikke er overført til UK.

En person skal betale RBC, hvis denne har £ 2.000 eller mere i udenlandske indkomster og kapitalgevinster i et skatteår, og disse indtægter ikke er overført til UK. Endvidere er det et krav, før dette gør sig gældende, at personen anmoder om at anvende remittance basis ordningen. Personen skal herudover være 18 år ved udgangen af skatteåret og være resident i året, hvor der anmodes om anvendelse af remittance basis ordningen. Der er dog en vigtig undtagelse til dette. Ovenstående gør sig ikke gældende, hvis ikke personen har været resident i syv år ud af de forgangne ni år forud. Jf. tid-

ligere så tælles skatteårene før 6. april 2008 ligeledes med ved opgørelsen (også selv om personen var under 18 år i nogen af disse år).

Hvis en person vil undgå at betale de £ 30.000, kan personen lade være med at anmode om anvendelse af remittance basis ordningen. Personen vil dog blive skattepligtig i UK af al indkomst (arising basis of taxation), hvis denne ikke anvender remittance basis ordningen.

RBC er i øvrigt en årlig skat, der er opkrævet på baggrund af de udenlandske indtægter og kapitalgevinster. Det er en skat, der er opkrævet udover skatten på indkomster og kapitalgevinster i UK, samt skatten på de indkomster og kapitalgevinster i udlandet, der er overført til UK.

Den betalte RBC vil blive anset som *income tax/capital gains tax* eller en kombination af disse to. Ved indsendelse af selvangivelsen skal personen angive, hvor meget af RBC'en der vedrører henholdsvis *income tax* og *capital gains tax*. Denne fordeling bliver den *nominated* udenlandske indkomst og kapitalgevinster.

Hvis personen efterfølgende overfører penge fra udlandet til UK og disse vedrører en del af *nominated* indkomster eller kapitalgevinster, vil beløbet ikke blive beskattet i UK. Hvis personen derimod har indkomster eller kapitalgevinster, der ikke tidligere er overført til UK og *nominated* ved indsendelse af selvangivelsen, vil disse beløb være anset for overført før de *nominated* indkomster og kapitalgevinster, hvorpå personen har betalt RBC på de £ 30.000. Disse overførsler vil således blive skattepligtige til UK.

Ved betaling af RBC skal personen sørge for, at overføre pengene direkte til skattevæsenet i UK: HMRC. Hvis pengene først er overført til UK, for herefter at bliver overført til HMRC, vil pengene være anset for overført efter remittance basis ordningen og dermed være skattepligtige. Modtager personen pengene retur fra HMRC anses dette også for, at være en overførsel efter remittance basis ordningen. Det tilbagebetalte beløb vil da blive skattepligtigt til UK.

Figur under bilag II illustrerer pligten for personer til at betale RBC. Figuren illustrerer alene, hvornår der skal betales RBC. Personen kan derfor ikke udlede af figuren, hvornår det er en fordel at betale RBC eller lade sig beskatte, af de ikke overførte udenlandske indkomster og kapitalgevinster.

#### 8.3.1.3 Investment income

En række indkomster er klassificeret som investment income. Ved ophold i eller tilflytning til UK er det vigtigt at se på de forskellige indkomstgrupperinger, da der kan være forskellige regler tilknyttet disse grupperinger. Her tænkes specielt på mulighederne for, at gøre brug af remittance basis ordningen.

Investment income er al indkomst der ikke er pensioner, indkomst fra et lønmodtagerforhold samt indkomst fra selvstændig erhverv. De typer af indkomster, der normalt falder ind under investment income er:

- Renter fra kontoer i banker, byggefinansieringsinstitutter
- Udbytte fra aktier
- Renter på obligationer
- Indkomst fra udlejning af ejendom

Er en person resident i UK, skal denne person normalt betale skat af al investment income, uanset om den er fra UK eller et andet land. For skatteår der løber op til den 5. april 2008, kan remittance basis ordningen anvendes på al udenlandsk investment income. Kravet er dog, at personen er enten resident, men ikke domicileret i UK og/eller resident, men ikke ordinarily resident i UK.

Hvis personen vælger, at anvende remittance basis ordningen, vil personen blive skattepligtig af al den udenlandske indkomst der overføres til UK.

Fra 6. april 2008 er der imidlertid lavet om i remittance basis ordningen, hvorefter personen skal anmode om, at anvende ordningen på investment income og den resterende indkomst, jf. tidligere.

Hvis personen ikke er resident i UK, vil personen kun være skattepligtig af den investment income der stammer fra kilder i UK (arising). Der er dog specielle regler for indkomst fra udlejning af ejendom i UK.

#### 8.3.1.3.1 Indkomst fra udlejning af ejendom

Al indkomst fra udlejning af en ejendom, der er beliggende i UK, er skattepligtig i UK selv om personen ikke er resident i UK. Hvis personen der ejer ejendommen, normalt er bosat i et andet land end UK, gælder der endvidere specielle regler. Modtager en person, der er bosat uden for UK således leje direkte fra en beboer, skal denne beboer tilbageholde en skat svarende til basic rate (svarende til 20 %) og betale den til HMRC. Modtager personen lejen fra en bestyrer/administrator af ejendommen, skal denne ligeledes tilbageholde og betale basic rate skat til HMRC. Grundlaget for denne beregning er her indkomsten fratrukket fradragsberettigede udgifter. De tilbageholdte og betalte skatter vil blive godskrevet i personens endelig skat i UK, der beregnes ved afslutning af det pågældende skatteår.

Personen kan dog i nogle tilfælde søge om, at der ikke skal fratrækkes nogen skat ved udbetaling af lejen. Personen kan anmode om *CAR at Bootle*. I tilfælde af personen søger om dette, skal personen opfylde en af følgende faktorer:

- Personen skal ikke have nogen gæld til HMRC
- Personen har ikke tidligere haft UK skatteforpligtelser
- Personen forventer ikke, at blive indkomstskattepligtig til UK

I alle tilfælde skal personen dog indvilge i, at efterkomme alle UK skatteforpligtelser.

### 8.3.1.3.2 Indkomst fra byggefinansieringsinstitutter og banker

Banker, byggefinansieringsinstitutter og andre modtager af indeståender vil normalt fratække skat på renter, der er tilskrevet et indestående. Er personen ikke ordinarily resident i UK, kan denne person eventuelt undgå, at få fratrukket skat i den tilskrevne rente. Personen skal således udfylde en formular "not ordinarily resident" ved oprettelse af kontoen i den pågældende bank. Selv om der ikke er fratrukket nogen skat ved tilskrivningen, er personen dog stadig skattepligtig af indkomsten til UK.

Generelt kan nedenstående figur illustrere en persons pligt til at betale skat i UK af investment income:

Tabel IV – Pligten til skat af investment income

Status: Resident/domicil	Investment income	
	Fra kilder i UK	Fra kilder udenfor UK
Personen er resident og ordinarily resident samt domicileret i UK	Indkomstskattepligtig	Indkomstskattepligtig
Personen er resident og ordinarily resident, men ikke domicileret i UK	Indkomstskattepligtig	Indkomstskattepligtig. Personen har dog mulighed for at anvende remittance basis ordningen.
Personen er resident, men ikke ordinarily resident, domicileret i UK	Indkomstskattepligtig	Indkomstskattepligtig. Personen har dog mulighed for at anvende remittance basis ordningen.
Personen er resident, men hverken ordinarily resident eller domicileret i UK	Indkomstskattepligtig	Indkomstskattepligtig. Personen har dog mulighed for at anvende remittance basis ordningen.
Personen er ikke resident, men ordinarily resident og domicileret i UK	Indkomstskattepligtig (der kan være mulighed for lempelse efter en DBO)	Ikke indkomstskattepligtig
Personen er ikke resident, men ordinarily resident og ikke domicileret i UK	Indkomstskattepligtig (der kan være mulighed for lempelse efter en DBO)	Ikke indkomstskattepligtig
Personen er hverken resident eller ordinarily resident, men domicileret i UK	Indkomstskattepligtig (der kan være mulighed for lempelse efter en DBO)	Ikke indkomstskattepligtig
Personen er ikke resident, ordinarily resident eller domicileret i UK	Indkomstskattepligtig (der kan være mulighed for lempelse efter en DBO)	Ikke indkomstskattepligtig

Kilde: IR 20 – Residents and non-residents Liability to tax in the United Kingdom. [www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk)

### 8.3.1.4 Capital gains tax

Er en person enten resident eller ordinarily resident i UK, vil personen som udgangspunkt være indkomstskattepligtig af alle kapitalgevinster når disse realiseres. Dette uanset, hvor i verden aktiverne befinder sig. Ved realisation i UK betyder dette, at en person sælger, udveksler eller overfører aktivet, giver aktivet væk eller i øvrigt modtager penge for aktivet.



Følgende aktiver vil normalt udløse en capital gain tax:

- Aktier
- Investeringsbeviser
- Jord og bygninger (jf. dog umiddelbart nedenfor)
- Genstande der har en høj værd f.eks. smykker og malerier (jf. nedenfor bundgrænse)

En person vil dog normalt ikke skulle betale capital gain tax i følgende tilfælde:

- ved overdragelse af aktivet til en ægtefælle
- ved salg af privat bil
- ved salg af personlige genstande op til en værdi af £ 6.000 per enhed
- ved salg af privat bolig hvis denne har været den eneste bolig eller det primære hjem i al den tid personen har ejet den
- ved kapitalgevinster på specielle aktiver (SAYE-bonus, National Savings Certificates, Premium bonds mv.)

Hvis en person har to boliger til rådighed, skal personen angive, hvilken bopæl der er den primære bopæl. Den anden bolig vil så være den, der skal anvendes ved beregning af skat på kapitalgevinster.

Generelt er der en bundgrænse for kapitalgevinster på £ 9.200 pr. ægtefælle. Bliver kapitalgevinsterne ikke større, end denne, er de ikke skattepligtige.

Bliver en person resident i UK i løbet af et skatteår, og har personen ikke været resident eller ordinarily resident i UK på noget tidspunkt i de forgangne fem skatteår forud for det aktuelle skatteår, er personen kun skattepligtig af gevinster, der er opstået efter tilflytningen.

For en person der forlader UK, er der normalt ikke nogen capital gain tax, hvis personen ikke reelt realiserer kapitalgevinster ved fraflytningen. Tilsvarende er der ingen specielle revurderinger af værdierne når personen flytter til UK. Der vil dog være en skat, hvis personen tidligere har realiseret en skat på nogen af aktiverne og denne er udskudt. Denne skat vil forfalde til betaling ved fraflytning UK, hvis personen ikke længere er resident eller ordinarily resident i UK. Dette gør sig dog ikke gældende, hvis personen alene opholder sig i udlandet for at arbejde og flytter tilbage til UK inden for en treårig periode.

Har en person været resident og/eller ordinarily resident i nogen år og flytter denne person fra UK for, at vende tilbage igen efter en årrække, kan der gælde specielle regler for behandling af kapitalgevinster. Realiserer en person således aktiver, imens denne er midlertidig non-resident, i det personen opholder sig i udlandet, kan disse gevinster og tab være skattepligtige i det skatteår, hvor personen vender tilbage til UK. Personen er midlertidig non-resident, hvis denne er midlertidig væk fra UK og har været resident og ordinarily resident inden for de sidste fem hele skatteår.

Denne specielle regel gælder ikke for aktiver, der er anskaffet, imens personen opholder sig midlertidig udenfor UK. Medmindre aktivet er anskaffet på baggrund af et aktiv, som personen havde, imens denne var resident eller ordinarily resident i UK.

Ovenstående specielle regel gør sig dog kun gældende, hvis samtlige af nedenstående faktorer er opfyldt:

- Der er et skatteår, hvor personen igen bliver resident eller ordinarily resident i UK (året hvor personen vender tilbage til UK).
- Personen var ikke resident eller ordinarily resident i et eller flere år forud for tilbagevendelsesåret.
- Der er ikke mere end fire år i mellem tilbagevendelsesåret og året, hvor personen sidst var resident eller ordinarily resident.
- Personen har været resident eller ordinarily resident i mindst fire ud af syv år umiddelbart før året for fraflytning/midlertid non-resident.

Hvis bare en af ovenstående faktorer ikke gør sig gældende, vil personen ikke være skattepligtig til UK af kapitalgevinsterne. Det samme gør sig gældende for eventuelle tab.

I henhold til skattereglerne i UK er et udenlandsk aktiv et aktiv placeret i udlandet. Aktiver så som jord og de fleste andre flytbare aktiver er hjemmehørende, hvor aktivet er placeret. For andre aktiver (så som aktier og andre værdipapirer) er reglerne mere komplekse.

Er personen resident eller ordinarily resident i UK, vil personen normalt være indkomstskattepligtig ved realisation af udenlandske aktiver. Er personen imidlertid ikke domicileret i UK og personen er omfattet af remittance basis ordningen (enten ved anmodning eller pr. automatik jf. tidligere gennemgang af remittance basis ordningen), er personen kun skattepligtig af de kapitalgevinster, der er overført til UK, såfremt personen er resident eller ordinarily resident. Personen er endvidere ikke skattepligtig af kapitalgevinster, der overføres før personen bliver resident i UK.

Generelt kan nedenstående figur illustrere en persons pligt til, at betale capital gains tax i UK ved realisation af aktiver:

Tabel V – Pligten til skat af capital gains

Status: Resident/domicil	Capital gains tax	
	Fra kilder i UK	Fra kilder udenfor UK
Personen er resident og ordinarily resident samt domicileret i UK	Indkomstskattepligtig	Indkomstskattepligtig
Personen er resident og ordinarily resident, men ikke domicileret i UK	Indkomstskattepligtig	Indkomstskattepligtig. Personen har dog mulighed for at anvende remittance basis ordningen.
Personen er resident, men ikke ordinarily resident, domicileret i UK	Indkomstskattepligtig	Indkomstskattepligtig
Personen er resident, men hverken ordinarily resident eller domicileret i UK	Indkomstskattepligtig	Indkomstskattepligtig. Personen har dog mulighed for at anvende remittance basis ordningen.
Personen er ikke resident, men ordinarily resident og domicileret i UK	Indkomstskattepligtig (der kan være mulighed for lempelse efter en DBO)	Indkomstskattepligtig (der kan være mulighed for lempelse efter en DBO)
Personen er ikke resident, men ordinarily resident og ikke domicileret i UK	Indkomstskattepligtig (der kan være mulighed for lempelse efter en DBO)	Indkomstskattepligtig. Personen har dog mulighed for at anvende remittance basis ordningen.
Personen er hverken resident eller ordinarily resident, men domicileret i UK	Ikke indkomstskattepligtig (der kan dog være situationer vor de alligevel bliver skattepligtige jf. den specielle regel om midlertidig non-resident)	Ikke indkomstskattepligtig (der kan dog være situationer vor de alligevel bliver skattepligtige jf. den specielle regel om midlertidig non-resident)
Personen er ikke resident, ordinarily resident eller domicileret i UK	Ikke indkomstskattepligtig (der kan dog være situationer vor de alligevel bliver skattepligtige jf. den specielle regel om midlertidig non-resident)	Ikke indkomstskattepligtig (der kan dog være situationer vor de alligevel bliver skattepligtige jf. den specielle regel om midlertidig non-resident)

Kilde: IR 20 – Residents and non-residents Liability to tax in the United Kingdom. [www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk)

### 8.3.2 Overenskomst mellem Danmark og UK

Udover de specielle regler i UK for personer, der enten opholder sig i en kortere eller længere periode i UK, skal personerne ligeledes undersøge overenskomsten mellem Danmark og UK for, at få et fuldstændigt billede af de regler der gør sig gældende.

Overenskomsten mellem UK og Danmark er som udgangspunkt ens med den tidligere beskrevet modeloverenskomst fra 2005. Overenskomsten mellem UK og Danmark er imidlertid af ældre dato, idet selve overenskomsten er indgået den 11. november 1980. De seneste ændringer til overenskomsten er i øvrigt gennemført ved protokol til overenskomsten ved bekendtgørelse nr. 93 af 31/7 1997. Der er således ikke tale om en nyere overenskomst.

Nedenfor er de for fysiske personer relevante forskelle mellem modeloverenskomsten og overenskomsten mellem UK og Danmark gennemgået.

### 8.3.2.1 Artikel 10 - Udbytte

I henhold til tidligere i hovedopgaven blev det beskrevet, at modeloverenskomsten, som udgangspunkt tildeler domicillandet retten til beskatning af udbytter modtaget fra selskaber. I modeloverenskomsten er der dog indføjet en mulighed for, at kildelandet kan indeholde udbytteskat op til 15 %, jf. artikel 10, stk. 2. Det samme gør sig gældende i overenskomsten mellem UK og Danmark. Er Danmark således kildeland, kan Danmark som udgangspunkt indeholde 15 % i udbytteskat.

I overenskomsten mellem Danmark og UK er der i medfør af artikel 28 (subsidiær beskatningsret til Danmark), imidlertid en forskel, der medfører en anden behandling af udbytter der udbetales fra Danmark til en person i UK. I medfør af denne artikel kan Danmark beskatte udbytter med 15 % i henhold til KSL § 65 efter KSL §§ 2, stk. 1, nr. 6 og 2, stk. 5. Denne skat vil i givet fald være den endelige skat til Danmark af udbyttet. Årsagen til de 15 % i udbytteskat er, at der mellem Danmark og UK er indgået aftale om udveksling af oplysninger, jf. således artikel 25 i overenskomsten samt tidligere beskrevet ændring af 7. maj 2008 til KSL § 2, stk. 5.

Er UK derimod kildeland beskattes udbyttet ikke, hvis udbyttet udbetales til en person der ikke er resident i UK<sup>129</sup>.

### 8.3.2.2 Artikel 11 – Renter

I modeloverenskomsten er det først og fremmest domicillandet, der er tillagt retten til beskatning af renter. Ligesom ved udbytte har kildelandet også i modeloverenskomsten mulighed for, at beskatte renter fra kildelandet med op til 10 %.

I overenskomsten mellem Danmark og UK er det imidlertid aftalt, at det kun er domicillandet der kan beskatte renter.

Bor en person således i UK, er det UK som kan beskatte renterne fra Danmark. Vælger UK ikke, at beskatte disse renter (f.eks. hvis personen anvender remittance basis ordningen), kan Danmark derimod beskatte indkomsten fra renter i medfør af artikel 28. Dette får dog ingen effekt for personen, da Danmark i intern ret ikke har hjemmel til og beskatte renterne, jf. begrænset skattepligt for renter fra Danmark.

### 8.3.2.3 Artikel 15 – Lønindkomst privat ansatte

Modeloverenskomsten tildeler også her, som udgangspunkt, domicillandet retten til beskatning af indkomst fra arbejde i et lønmodtagerforhold. Kildelandet har dog ligeledes en mulighed for, at beskatte arbejde der er udført i kildelandet efter nogle nærmere bestemte regler.

I modeloverenskomsten er der ikke indført nogen regler om arbejdsudleje. I overenskomsten mellem Danmark og UK er det i protokollen anført, at kildelandet har beskatningsretten til personer, der er omfattet af arbejdsudleje. Kildelandet har således beskatningsretten fra dag ét. Udover det rent formelt er skrevet i overenskomsten, så ud-

---

<sup>129</sup> Kilde: IR 20 – Residents and non-residents Liability to tax in the United Kingdom. [www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk)

gør dette reelt ikke en forskel til modeloverenskomsten. Dette skyldes der i kommentarerne til modeloverenskomsten fra år 1992 er anført, at arbejdsudleje skal indfortolkes som en del af artikel 15 jf. tidligere i hovedopgaven.

Det at kildelandet kan beskatte personen fra dag ét, udgør heller ikke nogen forskel. Hvis f.eks. en virksomhed, der er hjemmehørende i UK, lejer en person fra et mandskabsbureau i Danmark og dette bliver anset for arbejdsudleje, vil virksomheden i UK være anset for at være den reelle arbejdsgiver. UK kan i dette tilfælde se bort fra undtagelsen til kildelandsbeskatning i artikel 15, stk. 2 på grund af forudsætningen i artikel 15, stk. 2, litra b ikke er overholdt.

#### 8.3.2.4 Artikel 22 – Lempelsesmetode i overenskomsten

Modeloverenskomsten anviser både eksemption, efter gammel metode samt credit-metoden som muligheder lempelsesmetoder. I overenskomsten mellem UK og Danmark er credit-metoden anvendt som lempelsesmetode. For de indkomster UK kun kan beskatte, skal der derimod anvendes eksemption efter ny metode<sup>130</sup>.

#### 8.3.2.5 Artikel 28 – Subsidiær beskatningsret

I artikel 28, stk. 1 i overenskomsten mellem UK og Danmark er der en væsentlig forskel, når der ses i forhold til modeloverenskomsten. I henhold til denne bestemmelse kan Danmark beskatte en indkomst, som Danmark er kildeland til (og efter de øvrige fordelingsbestemmelser ikke har ret til at beskatte), i det tilfælde indkomsten udbetales til en fysisk person i UK og denne ikke beskattes i UK.

Artikel 28, stk. 1 i overenskomsten er udformet således:

*"I tilfælde hvor indkomst i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst er fritaget for dansk skat, og hvor en fysisk person i henhold til den gældende lovgivning i Det Forenede Kongerige er skattepligtig af den nævnte indkomst for så vidt angår det beløb, som er overført til eller modtaget i Det Forenede Kongerige, og får så vidt angår hele beløbet, skal den fritagelse, der skal gives i Danmark efter denne overenskomst, kun omfatte den del af indkomsten, som er beskattet i Det Forenede Kongerige."*

Af denne udformning fremgår det, at den subsidiære skattepligtig alene godskrives Danmark i det tilfælde UK ikke beskatter indkomsten. Dette gælder således ikke i den modsatte situation, hvor UK som kildeland ikke beskatter en indkomst.

I henhold til SKM2002.243.LSR bemærkede Landsskatteretten følgende:

*"at det relevante, for Danmark subsidiære beskatningsret, således ikke længere er, om indkomsten er overført til Det Forenede Kongerige, men om indkomsten er beskattet i Det forenede Kongerige"*.

Dette betyder, at en person, der bor i UK og anvender remittance basis ordningen ikke helt kan undgå kildelandsbeskatning i Danmark. I den ovennævnte sag var der dog ikke tale om beløb, der ikke var overført, men derimod at UK ikke havde beskattet en ind-

---

<sup>130</sup> For forskellen mellem eksemption efter gammel metode og eksemption efter ny metode henvises der til tidligere afsnit under beskrivelsen. Forskellen har alene betydning for beregning af sociale bidrag.

komst, da denne ikke overskred en skattemæssig bundgrænse. Danmark måtte i dette tilfælde afstå fra, at beskatte indkomsten.

Danmark beskatning afhænger dog af, hvorvidt der i intern dansk skatteret er hjemmel til beskatning.

### *8.3.3 Eksempler på sammenhængen mellem indkomstskattesystem DK/UK, overenskomsten mellem UK/DK og remittance basis ordningen i UK*

Af ovenstående gennemgang fremgår det, at personer der bor eller opholder sig i UK i en periode har mulighed for at anvende remittance basis ordningen. Fordelen ved denne ordning er, at udenlandske indkomster ikke bliver beskattet i UK, hvis ikke pengene bliver overført til UK.

Planlægger en person fra Danmark, at gøre brug af remittance basis ordningen i UK, får denne person størst udbytte af dette, hvis den ubegrænsede skattepligt til Danmark i medfør af KSL § 1, stk. 1 er ophørt. Grunden til dette er, at personen i modsat fald vil være skattepligtig til Danmark af al indkomst personen optjener, hvad enten dette er fra Danmark eller et andet land (globalindkomst – princippet). Hvis personens ubegrænsede skattepligt ikke ophører, vil det ikke have den store effekt at anvende remittance basis ordningen. Den manglende beskatning i UK vil da blot medføre et tilsvarende mindre nedslag i skatten i Danmark. Der vil dog være en fordel ved en lavere skat i UK og anvendelse af eksemptionslempelse efter overenskomsten, jf. senere eksempel.

Ophører en persons skattepligt til Danmark, på grund af f.eks. en person sælger huset og familien flytter til UK, vil familien i nogen tilfælde opnå domicil i UK. Er det tilfældet vil det imidlertid være begrænset, hvad personen kan opnå af muligheder ved anvendelse af remittance basis ordningen. Personen vil her kunne anvende remittance basis ordningen på investment income (udbytte, renter mv.). Kravet er dog, at personen er resident, men ikke ordinarily resident, hvilket sætter sine begrænsninger for, hvor lang tid personen kan være i UK, uden overførslerne vil blive omfattet af beskatning i UK. I henhold til tidligere vil en person, der opholder sig i UK i tre år eller mere, være ordinarily resident fra det fjerde år.

I UK er retstilstanden imidlertid sådan, at der kan gå en hel del år inden der statueres domicil i UK<sup>131</sup>. Der findes eksempler på personer, der har boet i UK i 50 år, uden personerne er blevet anset for at have bopæl i UK. En person kan således opholde sig i UK i flere år og anvende remittance basis ordningen, da personen er resident og/eller er ordinarily resident, men ikke domicileret.

I det efterfølgende er der udarbejdet eksempler for en person, der er henholdsvis resident, men ikke ordinarily resident eller domicileret, samt en person der er resident og ordinarily resident, men ikke domicileret. I nedenstående eksempler forudsættes det, at personens samlede indkomster fra udlandet, hvert år overstiger £ 2.000 og personen er over 18 år. Det formodes endvidere, at personen i et stort omfang ønsker, at gøre brug

---

<sup>131</sup> Kilde: [www.penge.dk](http://www.penge.dk) → En skatteoase for velhavere med job.

af remittance basis ordningen, da de samlede udenlandske indkomster er ikke ubetydelige.

Til sidst er der udarbejdet et eksempel på en person, der fortsat er ubegrænset skattepligtig til Danmark, men opholder sig i UK for at arbejde i en periode.

#### 8.3.3.1 Eksempel på en person der er resident, men ikke ordinarily resident eller domicileret

Påtænker en person således, at flytte til UK og har denne person således ingen intentioner om, at være i UK, i de efterfølgende tre år, vil denne person kun være resident i UK.

Arbejder denne person i Danmark for en dansk arbejdsgiver samtidig med, at personen er resident UK og den ubegrænsede skattepligt til Danmark er ophørt, vil indkomsten være omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark i medfør af KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Danmark vil tilsvarende være tildelt beskatningsretten til denne indkomst i medfør, af artikel 15 i overenskomsten mellem Danmark og UK. Dette på grund af arbejdet er udført i Danmark for en dansk arbejdsgiver. Indkomsten vil tilsvarende være skattepligtig i UK, hvis personen ikke anvender remittance basis ordningen. UK skal her yde lempelse efter credit-metoden i overenskomsten, jf. artikel 22. Anvender personen derimod remittance basis ordningen, vil indkomsten kun være skattepligtig, hvis personen overfører pengene til UK. Dette vil dog ikke få nogen betydning, da skattesatsen i UK er lavere end i Danmark (jf. tidligere tabel under afsnittet, hvilket lande danskerne flytter til). Den samlede skat af indkomsten vil således, som minimum blive skatten i Danmark.

Har en person, der er resident men ikke ordinarily resident i UK, derimod aktier (capital gains) i Danmark, og anser UK disse aktier for værende hjemmehørende i Danmark, kan personen anvende remittance basis ordningen på gevinster ved salg af disse aktier. I henhold til overenskomsten mellem Danmark og UK er det domicillandet, der kan beskattes gevinster ved salg af aktier, jf. artikel 13, stk. 5. Hvis der i første omgang ses bort fra fraflytterbeskatning af aktier i Danmark (der i et vist omfang udvider Danmarks beskatningsret), har Danmark ikke nogen regler, der medfører begrænset skattepligt ved salg af aktier hjemmehørende i Danmark.

Ved flytning fra Danmark for at tage ophold i UK, vil der eventuelt være en skat forbundet hermed. Hvis der ses bort herfra vil personen kunne sælge aktierne, i mens personen opholder sig i UK, uden dette vil koste personen noget i skat. Personen skal dog ikke overføre pengene til UK efter remittance basis ordningen. Personen kan på den måde begrænse sin skattebetaling. På grund af Danmarks fraflytterbeskatning vil det imidlertid skulle vurderes i hver enkelt situation, hvorvidt personen ønsker at flytte til UK (hvis denne fraflytning er skyldes skatten). Ved de danske regler for fraflytterbeskatning opnår personen kun, at det er værdistigningen fra fraflytningen til salgstidspunktet, der kan fritages fra beskatning. Denne stigning kan dog også være væsentlig.

For udbytter fra aktier i Danmark (investment income) er noget lignende gældende. Overfører en person, der er resident men ikke ordinarily resident i UK, ikke pengene til UK vil udbytterne ikke være skattepligtige til UK. Personen skal her ligeledes anvende remittance basis ordningen. I medfør af overenskomsten mellem Danmark og UK, vil

Danmark dog foretage en vis beskatning i medfør af den subsidiære beskatningsret i artikel 28. Endvidere vil de udloddede udbytter blive beskattet i Danmark, så længe der er en henstandssaldo fra fraflytterbeskatningen. Når henstandssaldoen er kr. 0, vil udbytterne kun blive beskattet med en endelig skat i Danmark på 15 %, jf. KSL §§ 2, stk. 1, nr. 6 og 2, stk. 5 samt KSL § 65. I mange tilfælde vil en endelig beskatning på 15 % også være at foretrække, da den øverste grænse for beskatning af udbytter i UK udgør 32,5 %<sup>132</sup>.

Er der derimod tale om renter der tilskrives en bankkonto i Danmark, vil Danmark ikke have mulighed for at beskatte disse. Dette skyldes først og fremmest at UK, som domicilland er tillagt beskatningsretten til renter, jf. artikel 11, stk. 1 i overenskomsten mellem UK og Danmark. Omvendt har Danmark ikke intern hjemmel til, at beskatte renteindtægter, jf. KSL § 2, hvor renter ikke er en del af den begrænsede skattepligt til Danmark. Personen kan ved anvendelse af remittance basis ordningen i denne situation undgå beskatning af renter af indeståender på danske bankkonti.

Vedrørende indkomster ved salg af fast ejendom (capital gains) samt indkomster ved udlejning af fast ejendom (investment income), som en person, der er resident men ikke ordinarily i UK, har i Danmark er begrænset skattepligtig til Danmark i medfør af KSL § 2, stk. 1, nr. 5. Danmark er, som kildeland, ligeledes tildelt denne beskatningsret i medfør af overenskomsten mellem Danmark og UK, jf. således artikel 6, stk. 1 og artikel 13, stk. 1. UK skal som domicilland således yde credit-lempeelse efter Danmark har beskattet indkomsten. I det skattesatsen i UK er lavere end den i Danmark, vil personen i dette tilfælde således ikke opnå nogen fordel ved anvendelse af remittance basis ordningen. Skatten vil således som minimum blive den danske skat.

#### 8.3.3.2 Eksempel på en person der er resident og ordinarily resident i UK, men ikke domicileret

Opholder en person samt dennes familie sig i UK i mere end tre år, eller var det f.eks. intentionen, at hele familien skulle være i UK i mere end de tre år, bliver personen og dennes familie ordinarily resident i UK.

Arbejder personen i Danmark for en dansk arbejdsgiver og anvender denne remittance ordningen, vil dette medføre en tilsvarende situation, som da personen kun var resident i UK. Det samme gør sig i øvrigt gældende for kapitalgevinster på f.eks. aktier og ejendomme, indtægter fra udlejning af ejendomme, renter og udbytter.

Personen skal dog være opmærksom på, hvorvidt denne har været ordinarily resident i UK i over syv år. Er det tilfældet, skal personen betale RBC på £ 30.000 ved anvendelse af remittance basis ordningen. Denne RBC står (jf. tidligere) for en skat på de indkomster, der ikke er overført til UK i det pågældende år. Det vil derfor skulle overvejes i det pågældende år, hvad der bedst vil kunne betale sig: vil personen betale RBC eller lade alle indkomster fra udlandet beskattes i UK? I det de £ 30.000 ikke udgør en særlig stor skat for en del velhavende personer, vil det dog stadig kunne betale sig at anvende remittance basis ordningen og dermed betale RBC. Dette skyldes afkastet af den uden-

---

<sup>132</sup> Kilde: [www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk)



landske formue ofte er så væsentlig, at en beskatning af hele beløbet ofte vil medføre en højere samlede skat. Men dette kommer an på den konkrete situation.

#### 8.3.3.3 Eksempel på en person, der er ubegrænset skattepligtig til Danmark, men arbejder i UK i en kortere periode

Er der tale om en person, der bevarer sin ubegrænsede skattepligt til Danmark (f.eks. på grund bopæl eller familien befinder sig i Danmark), vil denne være skattepligtig til Danmark af al indkomst, hvad enten denne hidrører fra udlandet eller Danmark. Det antages, at denne person bliver ansat af en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i UK på en kontrakt der lyder på to år. Personen vil her være resident i UK. Personen vil dog ikke være ordinarily resident i UK, da personen ikke har nogen planer om, at besøge UK i tre år eller mere.

Indkomsten fra arbejdet for arbejdsgiveren i UK, vil her være skattepligtig i UK i henhold til reglerne i UK. Endvidere er UK tildelt beskatningsretten til denne indkomst i overenskomsten mellem Danmark og UK. Dette skyldes personen udfører arbejde for en arbejdsgiver der er hjemmehørende i UK, jf. artikel 15, stk. 2, litra b. Personen vil således betale skat i UK af denne indkomst.

På samme tidspunkt vil Danmark beskatte denne indkomst, som en del af den globale indkomst. Danmark vil dog være forpligtet til, at yde lempelse efter eksemptionsmetoden, idet UK har beskatningsretten til indkomsten, jf. artikel 22. Dette vil være en fordel for personen, da skattesatsen i UK er lavere end i Danmark<sup>133</sup>. Det vil derfor ikke være en fordel for personen, at anvende LL § 33 A i dette tilfælde. I det UK har beskatningsretten til indkomsten, vil Danmark kun give halv eksemptionslempelse i medfør af LL § 33 A, jf. tidligere gennemgang.

Ligesom tidligere vil investment income og capital gains være skattepligtig til UK, idet personen anses for værende resident i UK. Sørger personen her for, at anmode om anvendelse af remittance basis ordningen, vil de i Danmark realiserede investment income (udbytter, renter mv.) og capital gains (gevinst ved salg af aktier, visse boliger mv.) imidlertid ikke blive beskattet i UK. Forudsætningen for dette er, ligesom tidligere, at pengene ikke overføres til UK. Hvis de bliver overført til UK, vil pengene i princippet være skattepligtige til UK.

#### 8.3.4 Delkonklusion

Overvejer en person, at flytte fra Danmark til UK for enten, at tage varigt ophold eller arbejde i UK, skal denne person være opmærksom på en lang række forskellige faktorer.

Først og fremmest skal personen være opmærksom på, at der kan være en fraflytter-skat på aktier mv., der skal betales eller eventuelt ydes henstand på ved ophør af ubegrænset skattepligtig til Danmark. Denne problemstilling vil dog være tilstede ved et hvert ophør af ubegrænset skattepligtig til Danmark.

---

<sup>133</sup> Jf. i den henseende tidligere tabel for skattesatserne i henholdsvis Sverige og UK.

Det specielle ved UK er, at en persons skattemæssige status først og fremmest skal bestemmes før personens skattepligt til UK kan afgøres. Det er således ikke uvæsentligt, hvorvidt personen er resident og/eller ordinarily resident, domiciled eller neither domiciled nor resident/ordinarily resident.

Er en person således resident, er udgangspunktet personen vil blive beskattet efter "arising basis taxation". Personen vil således blive beskattet i UK af al indkomst, hvad enten de hidrører fra UK eller udlandet. Personen har dog mulighed for, at anvende remittance basis ordningen, hvorefter personen kun vil være skattepligtig af de udenlandske indkomster der overføres til UK.

I overenskomsten mellem Danmark og UK er der imidlertid enkelte forskelle, hvis denne sammenlignes med modeloverenskomsten. Den væsentligste forskel er artikel 28 – subsidiær beskatningsret. Denne artikel medfører at Danmark, kan beskatte indkomster fra kilder i Danmark, hvis ikke UK beskatter disse indkomster, selv om UK er tildelt beskatningsretten. Denne bestemmelse er indsat for, at undgå dobbelt ikke-beskatning i de tilfælde, hvor en person i UK anvender remittance basis ordningen på de pågældende indkomster. Denne subsidiære beskatningsret har dog kun betydning i de tilfælde, hvor Danmark i øvrigt har intern hjemmel til at beskatte sådanne indkomster.

En person kan således i stort omfang begrænse skatten af indkomster udenfor UK, hvis personen bliver resident og/eller ordinarily resident i UK og samtidig anmoder om, at anvende remittance basis ordningen.

De største muligheder for begrænsning af beskatning vil imidlertid ligge indenfor indkomsterne: investment income (udbytter, renter mv.) samt capital gains (aktiesalg mv.). Har personen således betydelige indtægter fra disse indkomstgrupper, vil personen i mange tilfælde, kunne begrænse skatten på disse. Ses der specielt på Danmark, kan personen i flere tilfælde begrænse sin beskatning af disse indkomster, i det Danmark ikke altid har intern hjemmel til beskatning af de pågældende indkomster.

Bliver en person år efter år i UK, vil personen blive ordinarily resident i UK. Har personen imidlertid været resident i syv år eller flere, vil personen ikke helt kunne slippe for betaling af skat i UK. UK vil da opkræve en RBC på £ 30.000, for de indkomster der ikke er overført til UK. På grund af beløbets størrelse vil det overførte beløb ikke have den store indvirkning på mere velhavende personers anvendelse af remittance basis ordningen. Dette på grund af skatten af deres indkomster fra udlandet nemt kan overstige de £ 30.000. UK er således et attraktivt land, at være i for velhavende personer.

Vil personen fortsat være ubegrænset skattepligtig til Danmark, imens denne opholder sig i UK, vil denne både skulle betale skat i UK og i Danmark. Personen vil dog kunne opnå lempelse i Danmark for den i UK betalte skat. Lempelsesmetoden i overenskomsten foreskriver credit-metoden. I det tilfælde UK er tilskrevet beskatningsretten i overenskomsten, skal Danmark imidlertid lempe efter exemptionsmetoden. Personen kan på den måde opnå exemptionslempelse for den danske skat, der forholdsvis falder på den udenlandske indkomst. Denne metode vil medføre en lavere samlet skat end, hvis der skulle lempes efter credit-metoden. Dette skyldes skattesatsen i UK, er lavere end skattesatsen i Danmark. Det vil i dette tilfælde ikke være en fordel at anvende LL § 33

A, da denne kun giver adgang til halv eksemptionslempelse mod overenskomstens fulde lempelse efter eksemptionsmetoden.

## 9. Analyse del III - Hvilken betydning har reglerne for udenlandske fysiske personer, der flytter til Danmark enten for at arbejde eller tage varigt ophold?

### 9.1 Begrænset skattepligt

Udgangspunktet er, at en person er begrænset skattepligtig til Danmark, når denne arbejder i Danmark for en dansk arbejdsgiver samtidig med, at personen bor i et andet land. Lønindkomsten fra den danske arbejdsgiver beskattes i Danmark, når arbejdet er udført her. Opholdet må højst være seks måneder, overstiger opholdet seks måneder bliver personen ubegrænset skattepligtig til Danmark. Hjemmearbejde skal beskattes i bopælslandet, dog er der særlige regler for Sverige.

Hovedreglen er, at lønindkomst bliver beskattet i arbejdslandet.

Der gælder dog andre regler for:

- søfolk
- personale ombord på fly i international trafik
- personer, der arbejder med drift af Øresundsforbindelsen, og personer der arbejder på togene eller færgerne mellem Danmark og Sverige.

Reglerne om begrænset skattepligt findes i KSL § 2.

### 9.2 Grænsegængerregler<sup>134</sup>

Grænsegængerreglerne er specielle regler, som kun gælder udvalgte grupper. Enten skal personerne være begrænsede skattepligtige eller dobbeltdomicilerede, og opfylde nogle specifikke betingelser, for at kunne vælge, at blive beskattet efter kildeskattelovens afsnit I A. Ved at benytte reglerne, får den skattepligtige adgang til mulige fradrag for personlige og familiemæssige udgifter, og ret til at få lavet en skatteberegning som en ubegrænset skattepligtig får. De før omtalte fradrag er ellers kun forbeholdt ubegrænsede skattepligtige personer.

For komme under de specielle regler i afsnit I A, skal den skattepligtige person enten være omfattet af KSL § 2 omkring begrænset skattepligt eller ubegrænset skattepligt efter KSL § 5 A, stk. 1, og som efter reglen i en konkret overenskomst anses for hjemmehørende i udlandet. Personer, som kun er begrænset skattepligtig eller dobbeltdomicileret i en periode af året og bliver ubegrænset skattepligtig i den anden del af året, kan reglerne kun finde anvendelse på første del af året. Personens statsborgerskab har ingen betydning.

Det forudsættes, at personen i et indkomstår får indkomst fra personlig arbejde eller fra selvstændig erhvervsvirksomhed i Danmark eller anden indkomst, som er sidestillet

---

<sup>134</sup> Kilde: Ligningsvejledningen 2008-3, D.B.8 Grænsegængerreglerne

hermed. Hvis personen har en sådan indkomst, vil denne kunne benytte ordningen. Den førømtalte indkomst skal beskattes efter subjektive og objektive danske regler, samt en eventuel konkret overenskomst. Indkomsten skal også udgøre mindst 75 % af personens samlede globalindkomst. Ægtefællers sager behandles separat i forhold til om de overholder betingelserne for, at anvende ordningen. Det er et krav, at indkomsten er skattepligtig til Danmark, for at den kan indgå i den kvalificerede indkomst. Ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst, fragår udgifter, der vedrører lønindkomsten, f.eks. fagforening og befordring.

Danske skattepligtige personers indkomstår er oftest ens med kalenderåret og vil således udgøre 12 måneder. Skulle indkomståret være mindre end 12 måneder, hvilket kan skyldes, at en person kun arbejder her i Danmark i en periode på fire måneder, anvendes kalenderåret ved bedømmelsen af, om personen oppebærer mindst 75 % af sin globalindkomst her i landet, jf. KSL § 5 A, stk. 4.

Tabel VI – Oversigt fradrag begrænset og grænsegænger

Almindelig begrænset skattepligt	Grænsegængerreglen
Personfradrag	Personfradrag
Befordringsfradrag	Befordringsfradrag
Frdrag for kontingent til dansk fagforening	Frdrag for kontingent til dansk fagforening
Frdrag for bidrag til A-kasse	Frdrag for bidrag til A-kasse, efterløn- og flexydelseordning
Ægtefællefradrag, hvis du er gift og din ægtefælle ikke har indtægter fra Danmark	Frdrag for private danske pensionsordninger
	Frdrag for renteudgifter
	Frdrag for bidrag til velgørende foreninger
	Frdrag for betalt underholdsbidrag
	Frdrag for betaling til obligatoriske udenlandske sociale bidrag
	Hvis du er gift, og din ægtefælle har lav eller ikke nogen indkomst, får du overført ægtefællens uudnyttede personfradrag samt bundfradrag i mellemskatten

Kilde: KPMG, 2006, Oversigt over forskelle i dansk og svensk personbeskatning, side 7

Et eksempel på hvordan den kvalificerede indkomst opgøres.

Personen er bosat i Tyskland og arbejder i Danmark for en dansk arbejdsgiver i Sønderjylland. Personen er begrænset skattepligtig til Danmark efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Personen har lønindtægt på 325.000, Danmark har beskatningsretten ifølge overenskomsten og personen er social sikret i Danmark. Personen betaler 5.000 kr. i fagforening samt har 6.000 i befordringsfradrag. Udover over dette har personen renteindtægter på 10.000 kr. og udbytte fra et tysk selskab på 5.000 kr. Personen har en ejerbolig, men ejendomsværdiskatten er ikke en indkomstskat og indgår derfor ikke ved opgørelsen af globalindkomsten.

Opgørelse af den kvalificerede indkomst

Bruttoløn		325.000
AM-bidrag	26.000	
Fagforening	5.000	
Befordringsudgifter	6.000	
	37.000	37.000
Kvalificeret indkomst		288.000

*Opgørelse af globalindkomsten*

Øvrig indkomst:

Renteindtægter	10.000
Udbytter	5.000
Kvalificerende indkomst	<u>288.000</u>
I alt	303.000

Den kvalificerende indkomst udgør herefter ca. 95,05 %, og personen opfylder således 75 procents kravet.

Grænsegængerreglerne er med til at give pendlere flere fradrag end, hvis de kun brugte de almindelige regler for begrænset skattepligt til Danmark.

**9.3 Ubegrænset skattepligt**

Personer bliver betragtet som ubegrænsede skattepligtige til Danmark hvis personen

- har bopæl i Danmark
- opholder sig her i landet i mindst 6 måneder i sammenhæng, eller
- er udsendt af den danske stat, region eller en kommune til tjeneste uden for landet

Omkring bopæl vil der i praksis blive statueret bopæl efter KSL's bestemmelser, hvis den pågældende har rådighed over en helårsbolig i Danmark. Udgangspunktet er, at rådighed vil være nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse til at statuere bopæl. Den ubegrænsede skattepligt indtræder først, når personen har bolig og opholder sig mindst seks måneder i sammenhæng i Danmark. Dog kan en person med helårsbolig i Danmark opholde sig mindre end tre måneder i Danmark, uden at det vil statuere ubegrænset skattepligt, hvis opholdet har et overvejende feriemæssigt præg og således ikke er nødvendiggjort af en regelmæssig personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

Tabel VII – Oversigt ubegrænset og begrænset skattepligtig

	Ubegrænset skattepligtig til Danmark	Begrænset skattepligtig til Danmark
Har personen rådighed over en bopæl i Danmark	X	
Har personen ikke nogen bopæl i Danmark		X, med mindre 6 måneders ophold
Sammenhængende ophold i Danmark i mindst seks måneder og ingen bopæl i Danmark	X	
Sammenhængende ophold i Danmark i mindre end seks måneder og ingen bopæl i Danmark		X

Kilde: KPMG, 2005, Indstationering af medarbejdere, side 8

Det at have bopæl i Danmark samtidig med, at have en anden bolig til rådighed et andet sted, gør i mange tilfælde, at den ubegrænsede skattepligt til Danmark bevares, men andre forhold har selvfølgelig indflydelse på dette. Dette er forhåndsbeskeden fra ligningsrådet i 1990 et bevis på.

## TfS 1990.560

Sagen omhandlede et ægtepar, som havde boet i Sønderjylland siden 1983, de var tyske statsborgere og drev forretning som virksomhedskonsulenter både i Danmark og Tyskland. Han ønskede at bosætte sig i Hamburg for, at drive den tyske del af firmaet videre herfra. Hustruen skulle blive boende i Danmark og videreføre virksomheden der. I weekender og ferier ville han opholde sig på den hidtidige bopæl i Danmark. Hustruen ville også aflægge korte eller længere besøg hos manden, men vil tilbringe hovedparten af sin tid på bopælen i Danmark.

Manden spurgte ligningsrådet, om han ifølge ovenstående kunne anses for at være bosat i Tyskland og dermed opgive sin ubegrænsede skattepligt til Danmark.

Ligningsrådet fandt, at manden stadig var ubegrænset skattepligtig til Danmark, da manden stadig havde rådighed over boligen i Danmark, og derfor ville den ubegrænsede skattepligt fortsætte jf. KSL 1, stk. 1, nr. 1. Rådet lagde også vægt på, at flytningen ikke var forårsaget af samlivsophævelse, men af forretningsmæssige hensyn. Endvidere var den korte afstand mellem bopælen i Danmark og Hamburg med til at muliggøre jævnlige besøg. Derfor fandt ligningsrådet, at manden stadig var ubegrænset skattepligtig til Danmark. Hvis de tyske skattemyndigheder anså manden for ubegrænset skattepligtig til Tyskland, var rådet af den opfattelse, at dobbeltdomicilsituationen skulle løses til fordel for Danmark.

Hvis en person har helårsbolig, og der i kortvarige ophold udføres arbejde i Danmark, statuerer dette ubegrænset skattepligt til Danmark, det har ligningsrådet taget stilling til i en bindende forhåndsbesked TfS 2002.504 LR.

## TfS 2002.504 LR

En person var ubegrænset skattepligtig til Schweiz og ville anskaffe sig en helårs bolig i Danmark. Personen opstillede senarier for at få bekræftet, hvornår personen ville blive ubegrænset skattepligtig til Danmark. I et af senarierne ville personen tage på sommerferie i Danmark og samtidig arbejde en måned som sygeplejerske i Danmark for en dansk arbejdsgiver. Ligningsrådet mente, at ansættelsen i Danmark vil skabe en forpligtelse til at møde på arbejdet i op til en måned, som ansættelsen kunne vare. Opholdet i Danmark var således nødvendiggjort af et regelmæssigt indtægtsgivende erhverv. Derfor anser ligningsrådet, at det efter kildeskatteloven 7, stk. 1, at personen blev ubegrænset skattepligtig til Danmark, såfremt personen under sin ferie i Danmark tog arbejde en måned om sommeren for en dansk arbejdsgiver.

På områderne helårsbolig og ophold her i landet må konklusionen være, at skattemyndighederne i praksis vil se bort fra en vis begrænset udøvelse af erhverv i Danmark, f.eks. TfS 1997.590, hvor personen havde helårsbolig i Danmark og kun havde enkelte stående arrangementer i Danmark, og ikke blev anset for ubegrænset skattepligtig til Danmark. Skattemyndighederne kan se bort fra begrænset udøvelse af erhverv i Danmark, så længe der ikke er tale om løbende regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

## 9.4 Indgangsværdier

Ved flytning til Danmark skal man være opmærksom på, at der fastsættes indgangsværdier på aktiver og passiver, i de tilfælde en person bliver ubegrænset skattepligtig i henhold til KSL § 1 eller efter en konkret overenskomst.

Aktiver og passiver anses som hovedregel for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt. Aktiver og passiver anses skattemæssigt for anskaffet til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Dette gør, at ved opgørelsen af fortjeneste og tab, anvendes denne værdi i stedet for den faktiske anskaffelsessum.

Indgangsværdier for gældsbreve, fordringer og kontrakter fastsættes efter KGL § 37, stk. 7 for de gældsbreve mv., der tidligere har været omfattet af fraflytterbeskatningen. Værdien af disse gældsbreve mv. fastsættes til de oprindelige anskaffelsessummer, hvis de ikke er indfriet eller afstået. For de gældsbreve mv. der ikke er omfattet af fraflytterbeskatning fastsættes værdien efter KGL § 36. Her fastsættes værdien til værdien på tilbageflytningstidspunktet.

Der er kommet nye regler på fraflytterbeskatningsområdet og i den forbindelse vil der blive fokuseret på den nye metode for, at opgøre indgangsværdier på fraflytteraktier.

Fraflytteraktier skal have en ny indgangsværdi ved tilbageflytning. Værdien på aktierne ved tilflytningstidspunktet nedsættes med et beløb som tidligere er gennemgået.

De aktier som ikke er omfattet af fraflytterbeskatning anses for anskaffet til handelsværdien på tidspunktet for tilflytning, jf. ABL § 37.

### *Gamle regler contra nye regler aktier ved tilbageflytning til Danmark*

Efter de gamle regler i ABL § 38-40, hvis formål var at modvirke skatteflugt, beskattes urealiserede fortjenester der var optjent i Danmark og gjorde at fraflytning skulle sidestilles med realisation af aktierne.

Der skulle efter de gamle regler beregnes en skat af nettoavancen på grundlag af anskaffelsessummen og aktiernes værdi ved fraflytningstidspunktet. Der kunne ydes henstand med betaling af den beregnede skat, både efter nye og gamle regler.

Blev de pågældende aktier solgt, som var omfattet af fraflytterbeskatningen, havde man adgang til at få omberegnet skatten på grundlag af den faktiske afståelsessum. Dette ville kun være aktuelt, hvis den faktiske afståelsessum var lavere end værdien på fraflytningstidspunktet. Personen kunne således selv vælge, om hvorvidt der skulle beregnes en ny værdi. Flyttede personen tilbage til Danmark, bortfaldt den beregnede fraflytterskat for de aktier, som personen stadig ejede ved tilbageflytningen. Aktierne fik tillagt deres oprindelige anskaffelsessum.

Med indførelsen af de nye regler, er der ikke længere bortfald af fraflytterskatten for aktier, som personen fortsat ejer ved senere tilflytning til Danmark. Det betyder, at der i modsætning til de gamle regler skal fastsættes nye indgangsværdier også for aktier, der tidligere har været undergivet fraflytterbeskatning.

Reglerne for beregning af indgangsværdier kan illustreres ved følgende fem eksempler:

*Forudsætninger*

Anskaffelsessum	300.000 kr.
Værdi ved fraflytning	1.000.000 kr.
Netto gevinst (1.000.000-300.000)	700.000 kr.
Fraflytterskat(henstandssaldo) 45 % af 700.000	315.000 kr.
Værdi ved tilflytning	800.000 kr.

Eksempel 1 – aktier i behold ved tilflytning (nye regler)

Resterende henstandssaldo bortfalder	700.000 kr.
Latent gevinst ved tilflytning (800.000-300.000)	500.000 kr.
Reguleret indgangsværdi ved tilflytning (800.000-500.000)	300.000 kr.
Aktierne sælges for 800.000	
Gevinst (800.000-300.000)	500.000 kr.
Skatten heraf 45 %	225.000 kr.

Eksempel 2 – aktier i behold ved tilflytning (gamle regler)

Resterende henstandssaldo bortfalder	700.000 kr.
Aktierne sælges for 800.000	
Gevinst (800.000-300.000)	500.000 kr.
Skatten heraf 45 %	225.000 kr.

Ny forudsætning

Værdi ved tilflytning	1.200.000 kr.
-----------------------	---------------

Eksempel 3 – aktier i behold ved tilflytning (nye regler)

Resterende henstandssaldo	700.000 kr.
Latent gevinst ved tilflytning (1.200.000-300.000) bortfalder	900.000 kr.
Reguleret indgangsværdi ved tilflytning (1.200.000-700.000)	500.000 kr.
Aktierne sælges for 1.200.000	
Gevinst (1.200.000-500.000)	700.000 kr.
Skatten heraf 45 %	315.000 kr.

Eksempel 4 – aktier i behold ved tilflytning (gamle regler)

Resterende henstandssaldo bortfalder	700.000 kr.
Aktierne sælges for 1.200.000	
Gevinst (1.200.000-300.000)	900.000 kr.
Skatten heraf 45 %	405.000 kr.

Eksempel 5 - Aktier som ikke tidligere er omfattet af danske beskatning

Anskaffelsessum	500.000 kr.
Værdi ved tilflytning	1.200.000 kr.
Aktierne sælges for 1.500.000	
Gevinst (1.500.000-1.200.000)	300.000 kr.
Skatten heraf 45 %	135.000 kr.

Af ovenstående eksempler kan ses, at fraflytterskatten højest kan være skatten på udflytningstidspunktet. Aktier som ikke var omfattet af fraflytterbeskatningen, vil få den anskaffelsesværdi de havde ved indflytningstidspunktet, men det oprindelige anskaffelsestidspunkt. Af eksempel fem kan ses, at en der en begrænset beskatning i Danmark af aktierne, men stigningen fra anskaffelsessummen til fraflytning til Danmark kan være beskattet i udlandet. Det skal dog nævnes, at det kun er den danske beskatning, der reduceres til den opgjorte fraflytterskat. Eventuel udenlandsk skat vil som udgangspunkt resultere i en dobbeltbeskatning.



## 9.5 Delkonklusion

Fysiske personer bliver begrænsede skattepligtige til Danmark, når disse arbejder i Danmark for en dansk arbejdsgiver samtidig med, at de bor i et andet land. Lønindkomst fra den danske arbejdsgiver beskattes i Danmark, når arbejdet er udført her. Der findes specielle regler til bestemte grupper. Hvis personen er begrænset skattepligtig er der ikke mange muligheder for, at opnå fradrag i Danmark. Personen kan få fradrag for fagforening, A-kasse, befordringsfradrag og hvis personen er gift og denne ikke har indtægter fra Danmark kan der opnås ægtefællefradrag, samt også et personfradrag. Opholdet må ikke overstige seks måneder, hvis dette sker, bliver personen ubegrænset skattepligtig.

Hvis personen er begrænset skattepligtig eller dobbeltdomicilerende er der mulighed for, at anvende grænsegængerreglerne. Bor personen i udlandet, arbejder i Danmark og opfylder konkrete kriterier kan disse anvendes. Den væsentligste er, at lønindkomsten fra Danmark skal udgøre mindst 75 % af personens samlede globalindkomst. Personer, som opfylder kravene, kan opnå næsten samme fradrag som ubegrænsede skattepligtige kan. Derfor kan grænsegængerreglerne anvendes med fordel, for de giver mulighed for mange fradrag i den danske lønindkomst.

Som udgangspunkt er bopæl det stærkeste kriterium for ubegrænset skattepligt til Danmark. Udgangspunktet kan fraviges, idet bopæl og ikke bolig er det afgørende kriterium. Et eksempel: En person havde til hensigt at bosætte sig permanent i Italien og arbejde der. Boligen i Danmark blev kun opretholdt, fordi den ikke kunne sælges og nu kommer personen hjem efter to år til boligen, og dette var ikke forudset ved afrejsen er der mulighed for, at anse den ubegrænsede skattepligt til Danmark for ophørt ved afrejsen til Italien.

Bopælskriteriet er således ikke objektivt knyttet til en bolig. Bopælskriteriet er subjektivt og knytter sig til skatteydernes hensigt på afrejsetidspunktet. Som i eksemplet havde personen til hensigt at opgive den ubegrænsede skattepligt. I praksis er bedømmelsen dog ofte objektiv.

Har en person bolig til rådighed i Danmark, men bor og arbejder i udlandet, kan arbejde i Danmark i korte perioder gøre, at denne bliver ubegrænset skattepligtig af denne løn som er oparbejdet ved arbejdet i Danmark. Opholdet bliver et erhvervsmæssig begrundet ophold i Danmark, og derfor indtræder den ubegrænsede skattepligt med det samme, fordi der er fast bolig til rådighed. Modsat kan enkelt stående arrangementer ikke gøre, at personen bliver ubegrænset skattepligtig til Danmark af et sådan arrangement.

I de afgørelser der er blevet gennemgået, ses det tydeligt, at denne praksis understøtter ovenstående konklusion.

Personer, som er fraflyttet Danmark og vender tilbage igen, skal være opmærksomme på, at der bliver beregnet nye indgangsværdier for nogle aktiver og passiver. Efter de nye regler er der i modsætning til de gamle regler, tilføjet at der skal fastsættes en indgangsværdi også for aktier, der tidligere har været undergivet fraflytterbeskatning. Konklusionen på eksemplerne er, efter de nye regler begrænses den samlede danske beskatning til maksimalt at udgøre netop den fraflytterskat, der blev opgjort ved fraflytning.

gen (eksempel tre). Dette er ved en værdistigning på aktierne set i forhold til værdien på fraflytningstidspunktet. Der er her tale om en lavere beskatning end ved de gamle regler. Ved et fald i aktiernes værdi, vil skatten blive reduceret og være den samme nu som efter de gamle regler.

## 10. Konklusion

I intern dansk skatteret findes regler for personer, der bliver begrænset og ubegrænset skattepligtige til Danmark. Reglerne for ubegrænset skattepligt fremgår af KSL § 1. Af denne paragraf fremgår det blandt andet, at bopæl og opholdets længde er centrale punkter for vurderingen af indtræden af ubegrænset skattepligt. For personer der i kortere tid arbejder i Danmark, uden den ubegrænsede skattepligt indtræder, kan blive begrænset skattepligtig til Danmark af denne indkomst i medfør KSL § 2. Andre indkomster der stammer fra Danmark, som kildeland, kan ligeledes være begrænset skattepligtige til Danmark efter de i KSL § 2 angivne indkomster. Dette kan f.eks. være udbytter, indkomst fra ejendomme, bestyrelses honorar mv.

OECD har udarbejdet en modeloverenskomst. Modeloverenskomsten udvider ikke beskatningsretten, men derimod fordeler den retten mellem domicilland og kildeland. Fordelingsbestemmelserne fremgår af artikel 6-22. I første analysedel blev de for fysiske personer relevante artikler sammenlignet med de i intern dansk skatteret gældende regler for ubegrænset og begrænset skattepligt. Dette for, at undersøge om Danmark, som kildeland eller domicilland, udvider deres beskatningsret set i forhold til de enkelte artikler i modeloverenskomsten.

Foretages denne sammenligning udvider og indskrænker Danmark i nogle tilfælde deres beskatningsret. Nogen af de regler, der udvider beskatningsretten, er fraflytterbeskatningen af aktieavancer og kursgevinster. Har en person således aktier, fordringer, gældsbreve eller kontrakter og er der en gevinst på disse på fraflytningstidspunktet, forbeholder Danmark sig ret til, at beskatte disse. Folketinget har for nylig vedtaget en ny lov, som har ændret reglerne for fraflytterbeskatning af aktier. Denne medfører, at udover en beregning af en skat på avancen, skal der opgøres en henstandssaldo, hvis ikke personen betaler hele skatten ved fraflytningen. Denne henstandssaldo får en betydning senere, når der realiseres en avance på de pågældende aktier eller modtages udbytte fra aktierne. Danmark nedsætter kun henstandssaldoen med de til Danmark betalte skatter. På grund heraf kan der reelt være tale om en dobbeltbeskatning for personen, idet domicillandet beskatter de samme indkomster.

I modeloverenskomstens artikel 10, stk. 1 og artikel 13, stk. 5 er domicillandet tildelt beskatningsretten. Kildelandet er dog i vist omfang tildelt beskatningsretten efter artikel 10, stk. 2, hvorefter de kan beskatte op til 15 %. Det er derfor overvejende domicillandet, der kan beskatte de pågældende indkomster. Domicillandet er således ikke forpligtiget til, at yde lempelse for den i Danmark foretagende fraflytterbeskatning. Modeloverenskomsten støtter i øvrigt ikke en fraflytterbeskatning af urealiserede kursgevinster på f.eks. aktier, fordringer, gældsbreve og kontrakter. Dette fremgår af kommentarerne til modeloverenskomsten punkt 6-10. Endvidere er det utvivlsomt domicillandet, der er tillagt beskatningsretten til avancerne. Dette er anført i kommentarerne til artikel 13 og 23.

En anden væsentlig regel i dansk skatteret er LL § 33 A. Denne regel indskrænker, ud fra dens udformning, Danmarks beskatning af arbejdsindkomster optjent i udlandet. Overholder en person således nogle nærmere definerede betingelser, kan personen i nogle tilfælde reducere skatten på indkomsten. Modeloverenskomsten anviser to lempelsesmetoder: credit-metoden og eksemptionsmetoden. Det er herefter op til aftalelandene, at aftale hvordan de enkelte indkomster skal lempes. Danmark har ved indgåelse af overenskomster med andre lande i stort omfang anvendt credit-metoden. Specielt i de nyere overenskomster forsøger Danmark, at få aftalt credit-lempelse. Optjener en ubegrænset skattepligtig person fra Danmark således en arbejdsindkomst i udlandet, hvor Danmark med det pågældende land har aftalt credit-lempelse, kan det være en fordel ved at anvende LL § 33 A. Anvendelse af LL § 33 A i ovenstående tilfælde, vil som regel være en fordel for personen, da skatten i udlandet som regel vil være lavere end den, der forholdsvis falder på den udenlandske indkomst i Danmark.

Udover ovennævnte væsentlige udvidelser og indskrænkninger, stemmer de i intern dansk skatteret gældende regler udmærket overens med fordelingsbestemmelserne i modeloverenskomsten. Der er enkelte andre udvidelser/indskrænkninger, men disse afvigelser er mindre væsentlige, hvis reglerne i intern dansk skatteret sammenlignes overordnet med fordelingsbestemmelserne.

Ved optagelse af varigt ophold i udlandet eller arbejde i udlandet skal en person tage højde for ovenstående væsentlige afvigelser. Det er dog ikke det eneste personen skal være opmærksom på. Ved optagelse af varigt ophold eller arbejde i udlandet skal en person være opmærksom på, hvad der er aftalt i overenskomsten med det pågældende land samt interne skatteregler i tilflytterlandet.

I 2007 og 2006 udvandrede henholdsvis 23.771 og 26.339 personer fra Danmark. Af den samlede udvandring udgjorde landene Sverige og Storbritannien de lande, hvor flest personer flyttede til. I år 2006 udgjorde udvandringen til Sverige og Storbritannien henholdsvis 19 % og 11 % af den samlede udvandring. Tilsvarende udgjorde udvandringen til de to lande i år 2007, henholdsvis 20 % og 10 % af den samlede udvandring.

Ved optagelse af varigt ophold eller arbejde i Sverige skal personen først og fremmest se på den mellem Danmark og Sverige indgået overenskomst. Overenskomsten mellem Sverige og Danmark er speciel set i forhold modeloverenskomsten. Overenskomsten mellem Danmark og Sverige er en del af den multilaterale nordiske overenskomst. Her er en af de væsentligste forskelle, at kildestaten bevarer beskatningsretten på fortjenester ved afhændelse af aktier mv. i selskaber, der er hjemmehørende i kildestaten i en femårsperiode efter fraflytningen. Derudover er der små forskelle ved sammenligningen af overenskomsten med modeloverenskomsten.

Danmark og Sverige har indgået en aftale omkring visse skattespørgsmål. I den pågældende skatteaftale er det bl.a. vedtaget, at der gives fradrag for rejseudgifter over Øresundsbroen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Endvidere er det aftalt, at indskud på pensionsordninger i bopælslandet giver fradragsret i arbejdslandet. Hjemmearbejde kan i visse situationer beskattes i arbejdslandet, hvis nærmere specifikke betingelser er overholdt. Personer der vil benytte ovenstående muligheder, skal opfylde

nogle bestemte kriterier. Lønindkomsten skal kun, kunne beskattes i arbejdslandet og udgøre mindst 75 % af den samlede lønindtægt fra personligt arbejde i tjenesteforhold.

Det svenske indkomstskattesystem ligner meget det danske, hvilket betyder at systemet bygger på progressiv beskatning. Endvidere er der også en adskillelse mellem ubegrænset og begrænset skattepligt. Den ubegrænsede skattepligt indtræder, når persons primære bolig er i Sverige og personen opholder sig der i en sammenhængende periode på mere end seks måneder. Bliver personen ubegrænset skattepligtig til landet, skal al indkomst både i Sverige og udlandet beskattes i Sverige. Den store forskel er, at den svenske sats for social sikring, er meget højere end den danske sats.

Bliver personen begrænset skattepligtig til Sverige, er der mulighed for få beskatning efter de almindelige svenske regler eller SINK-ordningen. Personen skal være pendler for, at kunne vælge mellem de to alternativer. SINK-skat kan derfor vælges af danske pendlere, som arbejder i Sverige. Personen kan dermed slippe med en bruttobeskatning på 25 % af arbejdsindkomsten. Renter af bolig og anden gæld i Sverige kan ikke fratrækkes indkomstopgørelsen, hvis SINK-skatten vælges. Som udgangspunkt vil Danmark yde credit-lempe på indkomsten fra Sverige, der er SINK-beskattet, hvilket betyder at indkomsten vil blive beskattet som en anden indkomst fra Danmark. Dette hvis personen er social sikret i Danmark. Er personen derimod social sikret i Sverige, vil Danmark yde lempelse efter eksemptionsmetoden. Personen vil derfor få eksemptionslempe på den skat, som forholdsmæssigt falder på indkomsten fra Sverige. Dermed vil skatten på den pågældende indkomst fra Sverige blive den endelige.

Vælger en person derimod, at tage varigt ophold eller arbejde i Storbritannien (UK), er det selvsagt andre problemstillinger personen, skal forholde sig til. Ved optagelse af varigt ophold i UK skal en person først og fremmest se på, hvilken skattemæssig status personen opnår. En person kan opnå status af, at være resident, ordinarily resident, domiciled samt neither resident nor domiciled. Hvorvidt personen bliver det ene eller det andet eller en kombination af disse, afhænger af flere forskellige faktorer. Generelt kan det dog siges, at ved opnåelse af status som resident og/eller ordinarily afhænger af to faktorer: den tid hvori personen opholder sig i UK, samt de intentioner personen har ved opholdets begyndelse.

Opnår en person status af, at være resident f.eks. på grund af ophold i UK i mere end 183 dage, bliver personen skattepligtig til UK af al indkomst. Dette hvad enten denne hidrører fra UK eller Danmark. I UK kaldes dette for "arising basis of taxation". En person der f.eks. er resident i UK, har mulighed for at anvende remittance basis ordningen. Personen vil, ved anvendelse af denne ordning, kun være skattepligtig af de indkomster der overføres til UK.

I overenskomsten mellem UK og Danmark er der imidlertid enkelte forskelle. Den væsentligste forskel er, at artikel 28 tildeler Danmark subsidiær beskatningsret. Beskatter UK således ikke en indkomst, da indkomsten ikke overføres til UK, kan Danmark beskatte denne indkomst. Bestemmelsen er indsat for, at undgå dobbelt ikke-beskatning i det tilfælde, hvor personen vælger at anvende remittance basis ordningen. Forudsætningen for, at Danmark imidlertid kan udnytte denne subsidiære beskatningsret er, at der i intern dansk skatteret er hjemmel til, at beskatte sådanne indkomster.

Vælger en person at tage varigt ophold eller arbejde i UK, kan denne person således have mulighed for at begrænse beskatningen af nogen af de udenlandske indkomster. De største muligheder for, at begrænse skatten på udenlandske indkomster er indenfor områderne investment income (f.eks. udbytter og renter) samt capital gains (f.eks. aktiesalg). Flytter en person således fra Danmark, og har denne person f.eks. aktier i et dansk selskab, vil personen kunne begrænse skatten ved salg af disse aktier, hvis der ses bort fra de tidligere nævnte regler for fraflytterbeskatning af aktier. Kravet er dog at aktierne i UK anses for, at være hjemmehørende i udlandet og personen anvender remittance basis ordningen, samtidig med indkomsten fra salget ikke overføres til UK. Begrænsningen i beskatningen ligger i at Danmark, udover fraflytterbeskatningen, ikke i reglerne for begrænset skattepligt har indført regler, der medfører beskatning af aktieavancer for udenlandske personer. Danmark kan derfor ikke udnytte den subsidiære beskatningsret i dette tilfælde. Noget lignende gør sig gældende for renter og udbytter. Danmark har ikke intern hjemmel til beskatning af renter hidrørende fra Danmark. Derimod vil Danmark indeholde en endelig skat ved udbytteudlodninger fra Danmark.

Opholder personen sig i flere år i UK, kan en person i nogen tilfælde ikke helt undgå at betale skat i UK af de udenlandske indkomster. Bliver dette til et ophold, der strækker sig over syv år eller flere indenfor en niårig periode, og vælger personen beskatning efter remittance basis ordningen på de udenlandske indkomster, bliver personen pligtig til betaling af en RBC på £ 30.000. Denne RBC udgør skatten for de ikke overført udenlandske indkomster. Selv om denne skat skulle forfalde til betaling, vil det i en del tilfælde godt kunne være fordelagtigt, at anvende remittance basis ordningen. Dette skyldes at skatten på nogen personers udenlandske indkomster, i flere tilfælde vil overstige RBC'en. UK er således et attraktivt land for velhavende personer.

Fortsætter en person med, at være ubegrænset skattepligtig til Danmark samtidig med denne opholder sig i UK i en periode, kan personen opnå eksemptionslempelse efter overenskomsten mellem Danmark og UK, jf. artikel 22. Forudsætningen for dette er, at UK er tildelt beskatningsretten til denne indkomst. Er det tilfældet vil personen kunne opnå eksemptionslempelse for den danske skat, der forholdsvis falder på indkomsten i UK. Dette vil være en fordel for personen, da skatten i UK er lavere end skatten i Danmark. I dette tilfælde vil det ikke være en fordel for personen at anvende LL § 33 A, da denne kun vil give adgang til halv eksemptionslempelse.

Vælger en person, at tage varigt ophold eller arbejde i Danmark i en periode, er der ligeledes en række forhold personen skal være opmærksom på. Begrænset skattepligt til Danmark opstår bl.a. for fysiske personer, når disse arbejder for en dansk arbejdsgiver, mens de stadig bor i et andet land. Endvidere må opholdet ikke overstige seks måneder. Sker dette bliver personen ubegrænset skattepligtig til Danmark. Den begrænsede skattepligtige har adgang til meget få fradrag i Danmark efter de almindelige regler, dette være befordringsfradrag, fagforening, A-kasse mv. LL § 9 F (ægtefællefradrag) er også en mulighed for begrænsede skattepligtige, her skal visse kriterier dog være opfyldt. Ægtefællefradrag er et ligningsmæssigt fradrag. Overstiger en persons samlede lønindkomst fra Danmark 75 % af den samlede globalindkomst, kan personen benytte grænsegængerreglerne. Derved får personen adgang til de samme fradrag som en ubegrænset skattepligtig har. Grænsegængerreglerne giver derfor mange fradrag i den

danske lønindkomst, dog frafalder ægtefællefradraget, hvis grænsegængerreglerne vælges.

Personer med bopæl i Danmark bliver ofte anset for ubegrænsede skattepligtige. Bopælskriteriet er således meget centralt, når det skal bestemmes om personer er begrænsede eller ubegrænsede skattepligtige til Danmark. Bopælskriteriet er subjektivt og derfor er hensigten på afrejsetidspunktet afgørende, hvis bopælen opretholdes i Danmark ved fraflytning. I dommene, som er gennemgået, statueres der ubegrænset skattepligt til Danmark, hvis der er bolig til rådighed, samtidig med personen i en kortere periode arbejder i Danmark. Dommene har også vist, at enkeltstående arrangementer i Danmark ikke gør, at den ubegrænsede skattepligt indtræder.

Personer der flytter til Danmark, skal herudover være opmærksom på, at der skal beregnes indgangsværdier på nogle aktiver og passiver. Dermed skal der beregnes en ny værdi af f.eks. en persons aktiebeholdning. Tidligere ubegrænsede skattepligtige skal også have beregnet nye værdier på aktier, nye såvel som gamle der måtte være i behold siden fraflytningen. På området er der som tidligere skrevet kommet nye regler. Eksemplerne viste, at den danske skat begrænses til maksimalt, at udgøre skatten ved fraflytningstidspunktet. Dette hvis alle aktierne er i behold ved tilbageflytningen og værdien er steget siden fraflytningen.

## 11. Perspektivering

Ovenstående analyse af sammenhængen mellem dansk intern skatteret og modeloverenskomsten er foretaget overordnet for fysisk personer. I analysen er de væsentligste regler mellem ubegrænset og begrænset skattepligt til Danmark sammenholdt med de enkelte artikler i modeloverenskomsten. I dansk intern skatteret er der imidlertid en del specielle regler for f.eks. personer der arbejder indenfor skibs- og luftfart, boreplatforme mv. Endvidere kan der også være specielle regler for fysiske personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed i et andet land samtidig med, at personerne er domicilleret i Danmark. Disse regler er ikke behandlet i nærværende hovedopgave på grund af omfanget af hovedopgaven. Det samme gør sig gældende for beskatning af private pensioner, tjenestemandspensioner, førtidspensioner, folkepensioner og sygedagpenge. Ved en fuldstændig sammenligning af forskellene i intern dansk skatteret med modeloverenskomsten, skulle disse områder også være inddraget.

Analysen af de forhold, der gør sig gældende for danske fysiske personer, der enten tager varigt ophold eller arbejder i udlandet, er foretaget overordnet for, at fremhæve nogle væsentlige forhold, som den enkelte person skal være opmærksom på. Denne analyse skal dog betragtes, som en alt andet lige analyse. Hermed menes, at en vurdering af de forhold, som en person skal være opmærksom på ved ophold i udlandet, ikke kun er begrænset til de skatteregler, der gør sig gældende for de pågældende indkomster. I nogen tilfælde skal en person være opmærksom på, hvor meget den sociale bidrag udgør i det pågældende land. Dette bidrag kan meget vel være udslagsgivende for, om der er en skattefordel ved at flytte til det pågældende land.

Foruden skattereglerne er der ligeledes de andre økonomiske aspekter ved, at flytte til et andet land, der skal inddrages i overvejelserne. Det kan godt være en person opnår

en skattebesparelse ved, at tage ophold i det pågældende land. Denne besparelse vil dog ikke være så meget værd, hvis det imidlertid viser sig, at det er tilsvarende dyrt at bo i det pågældende land. En person skal således også se på priserne på huse, biler samt de øvrige leveomkostninger.

Udover den enkelte persons privatøkonomi, vil der tilsvarende være de menneskelige aspekter personen skal forholde sig til. En person kan opnå en skattebesparelse ved, at f.eks. flytte til UK, hvis denne har en større formue i Danmark. Personen skal dog samtidig vurdere, hvorvidt denne kan undvære familie og venner, idet opholdet i Danmark kun må være begrænset, før skattepligten til Danmark indtræder.

Ovenstående problemstillinger, samt de analyserede forhold i opgaven, vil højst sandsynligt også være aktuel i fremtiden. Dette først og fremmest på grund af den stadig stigende globalisering rundt om i verdenen, hvor folk flytter mellem landene for at arbejde. For det andet ændres regler for international beskatning af fysiske personer løbende. Derfor vil rådgivere til stadighed blive udfordret indenfor dette område.

## 12. Litteraturliste

### Bøger:

Forfatter	Titel	Udgave	År
Peter Loft	Festskrift til Aage Michelsen	1. udgave	2000
Niels Winther-Sørensen m.fl.	Skatteretten 3	4. udgave	2006
Aage Michelsen	International skatteret	3. udgave	2003
SKAT	Ligningsvejledningen	3. udgave	2008
Thøger Nielsen	Indkomstbeskatning II		
Anders Oreby Hansen m.fl.	Lempelse af dobbeltbeskatning	3. udgave	2002

### Publikationer:

Forfatter	Titel	Udgave	År
Luc de Broe (International Fiscal Association)	The tax treatment of transfer of residence by individuals	87b	2002
HM Revenue & Customs	IR 20 – Residents and non-residents Liability to tax in the United Kingdom		2008
KPMG	Udstationering af medarbejdere		2005
KPMG	Indstationering af medarbejdere		2005
KPMG	Oversigt over forskelle i dansk og svensk personbeskatning		2006
SKAT	Vejledning, skatten – ved arbejde i udlandet		2008
SKAT	Vejledning, at arbejde i Danmark og bo i Sverige		2008
Økonomi- og Erhvervsministeriet	Vækst med vilje		2003
CEPOS	Danmark har den 3. højeste marginalskat i OECD for højtlønnede		notat 30.05.07
CEPOS	Den øverste sammensatte marginalskat er 71 %		notat 08.10.07
OECD	Taxing Wages		2005-2006

### Artikler

Forfatter	Titel	Udgiver	År
Heidi Birgitte Nielsen	EU-strid om ny fraflytterskat	Dagbladet Børsen	2008
Aage Michelsen	Kommentar til udvalgte afgørelser	Revision og Regnskabsvæsen, nr. 1	2008
Anders Oreby Hansen m.fl.	Lempelse af dobbeltbeskatning	3. udgave	2002



**Love:**

OECD's modeloverenskomst, år 2005  
Statsskatteloven  
Ligningsloven  
Kursgevinstloven  
Aktieavancebeskatningsloven  
Kildeskatteloven  
Selskabsskatteloven

**Domme:**

TfS 1989.605 H  
TfS 1990.465.H  
TfS 1990.560  
TfS 1992.198  
TfS 1995.195  
TfS 1996.248 Ø  
TfS 1997.364 ØLD  
TfS 1997.590  
TfS 1998.556 LSR  
TfS 2000.25  
TfS 2002.311 LSR  
TfS 2003.222 H  
TfS 2003.426.H  
TfS 2004. 224 LR  
TfS 2005.546 LSR

SKDM 1972.104

SKM 2001.362 DEP  
SKM 2002.55 LSR  
SKM 2002.243 LSR  
SKM 2002.252 LR  
SKM 2002.438 TS  
SKM 2003.577 LSR  
SKM 2004.53 LSR  
SKM 2004.64 LR  
SKM 2004.443 LSR  
SKM 2008.274 SR  
SKM 2008.319 SKAT

**Cirkulære:**

Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 - personskatteloven  
Cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 - kildeskatteloven

**Hjemmesider:**

[www.fsr.dk](http://www.fsr.dk)  
[www.ey.dk](http://www.ey.dk)  
[www.dst.dk](http://www.dst.dk)  
[www.business.dk](http://www.business.dk)  
[www.penge.dk](http://www.penge.dk)  
[www.cepos.dk](http://www.cepos.dk)  
[www.norden.org](http://www.norden.org)  
[www.inwema.dk](http://www.inwema.dk)  
[www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk)

## 13. Anvendte forkortelser

### Forkortelse

ABL

KGL

KSL

LL

LV

SEL

SL

### Forklaring

Aktieavancebeskatningsloven

Kursgevinstloven

Kildeskatteloven

Ligningsloven

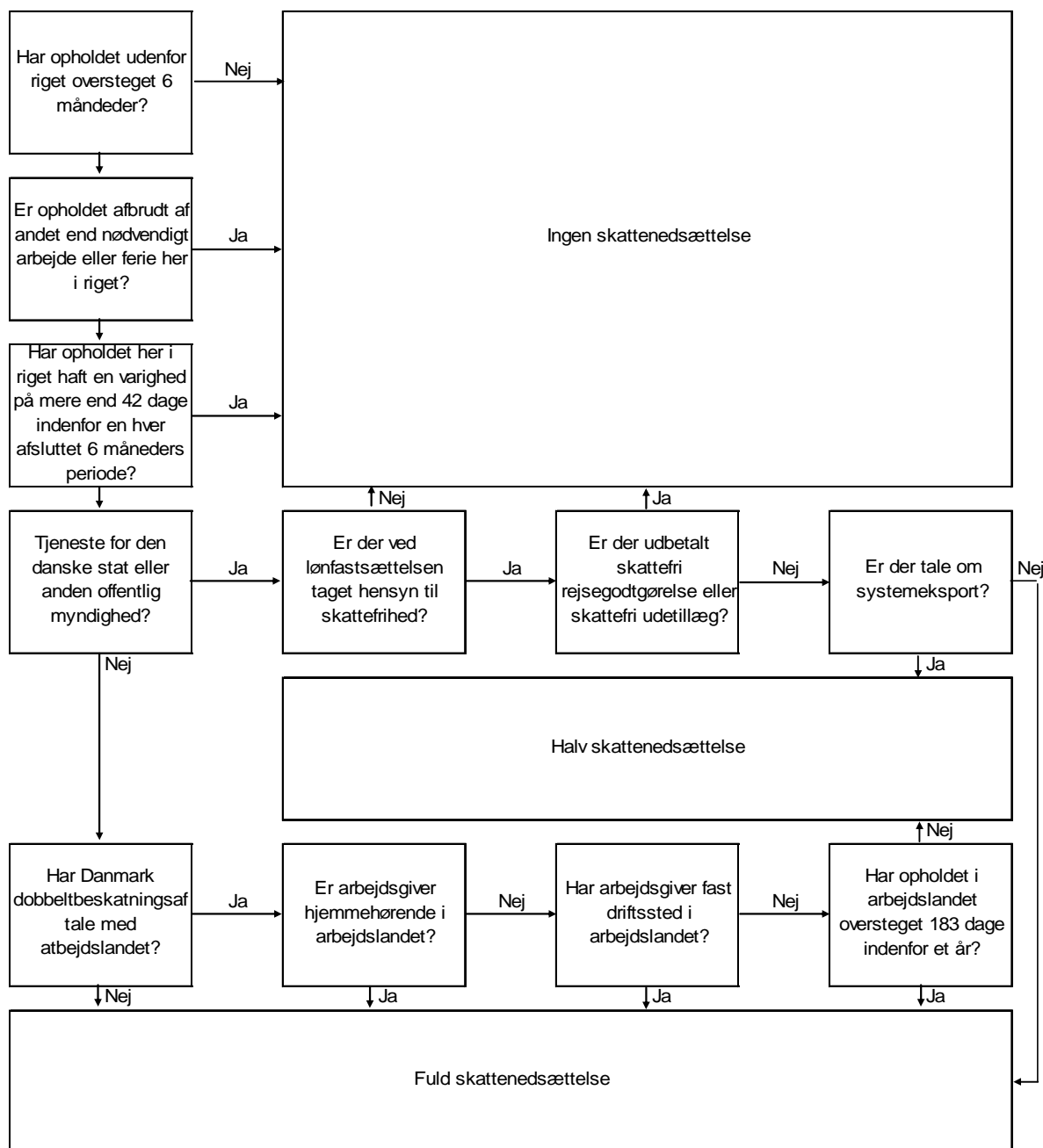
Ligningsvejledningen

Selskabsskatteloven

Statsskatteloven

## 14. Bilag

### 14.1 Bilag I – Lempelse efter LL § 33 A?



Kilde: Vejledning SKAT - Skatten – ved arbejde i udlandet s.18

## 14.3 – Bilag II – Hvornår resident, ordinarily resident, domiciled?

	Resident		Ordinarily resident		Domiciled		Neither resident/ ordinarily resident nor domicile
*	En person er resident i UK, hvis personen opholder sig i UK i 183 dage eller mere.	*	Hvis en person er resident flere år i træk, vil personen blive ordinarily resident.	*	Generelt har en person domicil, hvor personen har sit permanente hjem. Dette er ikke afhængigt af ophold eller nationalitet.	*	Personen har indtægter fra kilder i UK eller indtægter fra arbejde udført i UK.
*	Kommer en person til UK for at tage varigt ophold eller være der i tre eller flere år (Resident fra tidspunktet for ankomsten til UK)	*	Personen vil blive behandlet som ordinarily resident fra tidspunktet for ankomsten, hvis det står klart at personen vil opholde sig i UK i tre eller flere år.	*	For at statuere domicil i UK afhænger dette generelt af ovenstående. Herudover er der i UK et par andre faktorer der medfører domicil:	*	Personen er ikke omfattet af de øvrige definitioner: resident, ordinarily resident eller domiciled.
*	Hvis en person opholder sig i UK i gennemsnitlig 91 dage eller mere, beregnet som et gennemsnit af opholdene i de forgangne fire år. Over denne grænse medfører status som resident fra starten af det femte år.			*	<u>Domicil of origin:</u> En person opnår samme domicil, som ens far ved fødslen.		
				*	<u>Domicile of dependency:</u> En persons domicil følger den person, som man er undergivet myndighed (dvs. ens forældre/væрге) indtil man bliver 16 år. Hvis den person får ny domicil medfører det at man selv også får ny domicil.		
				*	<u>Domicile of choice:</u> Når en person bliver 16 år er personen myndig i UK. Det står herefter frit for personen at forlade UK. Forlader personen UK for at tage varigt ophold i et andet land, kræves der stærke beviser for at man vil bo der permanent eller på ubestemt tid. At bo længere tid i et andet land medfører ikke automatisk ny domicil, selv om det er en vigtig faktor for at opnå et nyt domicil.		
				*	<u>Married women:</u> Indtil 1. januar 1974 havde gifte kvinder samme domicil, som manden indtil ægteskabets ophør. Fra år 1974 og fremefter kan en gift kvinde godt have anden domicil end manden.		

Kilde: Egen tilvirkning ud fra retspraksis og reglerne i UK.

14.2 Bilag III – Hvornår skal der betales RBC i UK?

Start									
Er personen resident i UK i det aktuelle skatteår?	Ja	Er personen ordinarily resident i UK?	Ja	Har personen domicile i UK?	Ja	Personen har ikke mulighed for at anvende remittance basis ordningen. Der skal derfor ikke betales RBC.			
	Nej		Nej		Nej				
Personen behøver ikke betale RBC, da personen ikke er skattepligtig efter remittance basis ordningen.	Personen har mulighed for at anvende remittance basis ordningen?								
				Fortsæt!					
Personen behøver ikke betale RBC, da personen ikke er skattepligtig efter remittance basis ordningen.	Nej	Vil personen anvende remittance basis ordningen i det aktuelle skatteår?					Personen mister muligheden for personlige skattefradrag og bundgrænse for kapitalgevinster.		
			Ja						
		Har personen £ 2.000 eller mere ikke overførte indkomster eller kapitalgevinster i det aktuelle skatteår?			Ja				
Personen skal ikke betale RBC. Personen skal dog betale skat af de indkomster og kapitalgevinster der overføres til UK.	Nej	Er personen 18 år eller derover i slutningen af det aktuelle skatteår?			Fortsæt!				
			Ja						
	Nej	Har personen været resident i UK i syv af de forgangne ni skatteår før det aktuelle skatteår?			Ja		Personen skal betale RBC. Personen skal herudover betale skat af udenlandsk indkomst og kapitalgevinster der er overført fra udlandet.		

Kilde: IR 20 – Residents and non-residents Liability to tax in the United Kingdom. [www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk)