



AALBORG UNIVERSITET

CAND.MERC.AUD - STUDIET

Speciale

International personskatteret

Erhvervsledere og sportsudøvere til- og fraflytter ofte Danmark i forbindelse med udøvelse af deres job, hvilket i nogle tilfælde udløser en bonus. Spørgsmålet er dog, hvor denne indkomst skal beskattes og ikke mindst, hvordan indkomsten skal karakteriseres og dermed beskattes. Dette vil jeg komme et skridt nærmere på at besvare i det følgende projekt.

Jacob Lindhardt Hansen
03-12-2010

FORORD	3
SUMMARY	4
PROBLEMFELT	6
PROBLEMSTILLINGER	8
AFGRÆNSNING:	12
BEGREBSDEFINITION:	13
OPERATIONALISERING:	14
INDKOMSTBEGREBER OG BESKATNING	15
INDTRÆDEN AF FULD SKATTEPLIGT	17
BOPÆLSKRITERIET	17
OPHOLD	20
TIDSRAMMEN FOR KORTVARIGT OPHOLD	21
DEFINITIONEN AF KORTVARIGT OPHOLD	21
OPHØR AF SKATTEPLIGT	24
SAMMENFATNING:	27
AFTALERS- OG KONTRAKTERS INDGÅELSE	28
KONTRAKTERS OG AFTALERS INDGÅELSE I HENHOLD TIL AFTALELOVEN:	28
TILBUD:	29
ACCEPT:	29
KONTRAKTERS- OG AFTALERS INDGÅELSE I FORHOLD TIL IDRÆTSKONTRAKTER	30
FORSKERORDNINGEN	32
SKATTEPLIGT I FORBINDELSE MED ANSÆTTELSENS BEGYNDELSE:	33
ARBEJDSGIVERS SKATTEPLIGT:	33
KRAV OM HVOR ARBEJDET SKAL UDFØRES:	34
SKATTEPLIGT FORUD FOR ANSÆTTELSEN:	34
KRAV TIL MINIMUMSLØN:	35
DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER	39

EKSEMPTION LEMPELSE:	42
CREDIT LEMPELSE:	43
LEMPELSE VED DOBBELTBESKATNING OG BESKATNINGSRETEN EFTER OECD'S	
MODELOVERENSKOMST	43
LEMPELSEBRØKEN:	44
FRAFLYTNINGSBESKATNING	45
INDBETALINGER PÅ PENSIONER:	45
AKTIER:	46
AKTIVER BERETTIGEDE TIL AF – OG NEDSKRIVNINGER:	47
BESKATNING AF SUSPENSIVE OG RESOLUTTE AFTALER	48
DISKUSSIONSAFSNITTET	50
INDTRÆDELSE AF FULD SKATTEPLIGT I FORBINDELSE MED ERHVERVELSE AF FAST BOLIG?	52
INDTRÆDELSE AF FULD SKATTEPLIGT I FORBINDELSE MED OPHOLD I DANMARK OVER 6 MDR.?	56
HVAD ER SIGN-ON-FEE MV. VEDERLAG FOR OG HVORDAN SKAL DENNE INDKOMST BESKATTES?	58
BESKATNING AF SIGN ON FEE SET I FORHOLD TIL DBO'EN	63
IND- OG UDTRÆDELSE AF SKATTEPLIGT I FORBINDELSE MED KONTRAKTERS INDGÅELSE:	65
BESKATNING I FORBINDELSE MED KONTRAKTERS INDGÅELSE (UDSKYDELSE AF BESKATNING)	73
SAMLET KONKLUSION:	77
LITTERATURLISTE:	80
Bilag 1 - SKAT's redegørelse	82
Bilag 2 - FSR's opfølgning	87
Bilag 3 - DBU's standardkontrakt	89

Forord

Denne specialeopgave er udarbejdet i forbindelse med afslutningen af cand.merc.aud på Aalborg Universitet. Opgaven er med studieordningens ord "... en større selvstændig afhandling af relevans for en statsautoriseret revisors virke". Hermed skal specialet "dokumentere den studerendes færdigheder i at anvende videnskabelige teorier og metoder under arbejdet med et afgrænset fagligt emne."

Jeg har i dette speciale valgt at skrive inden for emnet, International personskatteret. Hermed er det beskatning af fysiske personer, der er i fokus. Grunden til valg af dette emne grunder i en interesse inden for disse emner, der på det seneste har været omtalt meget i medierne. Dette er blandt andet i forbindelse med debatten vedr. ændring af *Forskerordningen* og i forbindelse med Helle Thornings skattesag. Dette indikerer, at det er et emne, hvor der hele tiden sker ændringer, hvilket gør specialeemnet særdeles relevant.

I forbindelse med at flere virksomheder vælger at rykke produktionen til udlandet, vil dette medvirke til, at der i Danmark vil ske en øget til- og fraflytning. Hermed vil dette kræve at revisorerne holder sig assurer inden for dette område.

I denne opgave har jeg valgt at se nærmere på de forhold, der gør sig gældende ved tilflytning til Danmark i forbindelse med kontraktens indgåelse. Med afsigelse af Søren Andersen-dommen, var der en del usikkerhed om den fremadrettede praksis, hvilken jeg behandlet i dette projekt.

Aalborg, d. 3. december 2010

Jacob Lindhardt Hansen

Summary

In this project I have focused on international tax law. I have engaged myself in entry of full tax obligations in relation to signing of contracts, including taxation of sign on fees and bonuses. The project takes its basis in the following problem statement:

When is one considered liable to pay tax in Denmark in connection to signing of contracts, and does the appointed date when work is commenced influence the time of taxation?

The discussion section of this project is divided into 5 sections with a following sub conclusion to each section. The subdivisions are made according to the issues that are stated in the introduction of the project. Likewise, these issues appeared in the case of the football player, Søren Andersen, who in connection to a club transfer from an English club to a Danish club was liable to pay full Danish tax from the first stay concerning the signing of the contract, which resulted in taxation of a sign on fee of 3, 3 million.

At the sentencing in the Danish National Tax Tribunal and High Court, SA was considered to have no fixed residence in Denmark, which was conflicting with the decision the Ministry of Taxation reached on processing the case. During the processing of the case, the Ministry of Taxation decided that SA met the requirements for paying full tax in Denmark according to KSL §1, section 1, nr. 1. In the discussion section I discussed the circumstances of which it appears that SA could not be considered to have a fixed residence in Denmark which was based on his stays at his parent's and in a hotel room. This was likewise the conclusion the Danish National Tax Tribunal and the High Court reached, at which SA could not be expected to pay full tax on basis of the objective claims of the residency requirement cf. KSL § 1, section 1, nr.1.

Søren Andersen was instead liable to pay full tax on basis of KSL §1, section 1, nr.2 which states that a taxpayer is liable to pay full tax in Denmark after a stay in the country for over 6 months (180 days). The High Court did not consider Søren Andersen's stay in Denmark to be less than the 6 month time period despite his short-term stay in England. This resulted in him being liable to pay full tax from the first entry into Denmark in connection to the signing of the contract, since, shortly after the signing, he commenced working in Denmark.

In connection to entering a contract there can be conditions in the contract of a suspensive character, which would result in a postponement of the taxation to a later date. There needs to be a valid uncertainty of acquiring a 'sign on fee' before the taxation can be postponed. If a valid uncertainty is at hand, there will be a postponement of the taxation until the uncertain conditions can be clarified.

With the issue of SKM2007.370.SKAT, SKAT changed their qualification of sign on fees. This meant that a 'sign on fee' was regarded as 'prepaid wages' and as such resulted in a possible way for Denmark to tax a received sign on fee regardless of the person being liable to pay full tax. Instead it is possible to tax a sign on fee according to the regulations of limited tax obligations, as the sign on fee is seen as prepaid wages from the Danish employer. This change in case law is, however, at present date not tested at the court/tribunal where it is decided whether a sign on fee is prepaid wages or some other capital that has no legal basis of taxation according to KSL § 2 (in contrast).

This change in case law has resulted in the wage-earner being subjectively liable to pay tax from the signing of a sign on fee, if this is acquired at the moment of signing. On the other hand, the objective requirements of KSL § 1, section 1, must still be met before the wage-earner can become liable to pay full Danish tax. In this regard, it must be assumed that it is still the objective requirements of KSL § 1 and 2 that are in force in relation to the issuing of the tax obligations.

In the case of Søren Andersen, I have argued for a potential postponement of the final enactment of the contract. This opinion is based on the qualification of a 'sign on fee' as being an immaterial asset in the form of contract interests. Based on the known facts, there could have been facts in relation to the agreement of the contract, which could have postponed the final enactment at which the contract was already settled before Søren Andersen's formal signing in Denmark. As such he would not have been liable to pay full Danish tax, which ultimately would prohibit Denmark from taxing the disbursed 'sign on fee'.

Problemfelt

I perioder med små årgange og i situationer som op til finanskrisens start, kan samfundet og dermed virksomhederne støde på tidspunkter, hvor der er stor mangel på arbejdskraft. Dette resulterer i, at flere virksomheder benytter sig af forskellige bonus- og incitamentsordninger i bestræbelserne på at fastholde højtuddannet arbejdskraft eller særlige nøglemedarbejdere. Disse ordninger benævnes fx *sign on fee*, *stay on fee* og anvisningsbonus. Hermed begynder virksomhederne at anvende ordninger, som primært har været benyttet inden for sportsverdenen. Det er dog et spørgsmål, hvor indkomsten skal beskattes og hvad indkomsten kan karakteriseres som. Herudover er der ligeledes tvivlsspørgsmål i forhold til beskatningstidspunktet i forbindelse med kontraktindgåelsen i forbindelse med tilflytning til Danmark og derved ligeledes SKAT's holdning i en fraflytningssituation.

Sportsudøvere og erhvervsledere flytter af og til fra det ene land til det andet i forbindelse med et klubsifte eller virksomhedssifte. I denne situation udbetales der ofte et engangsbeløb til den pågældende person. Der har igennem de seneste år været tvivl om hvordan beløbet skal beskattes. SKAT har løbende taget stilling til dette emne og i dag beskattes beløbet som personlig indkomst, hvilket beskattes med op til 59% (før forårspakken 2009) og 51,5% efter indførelsen af skattereformen¹. Det følgende projekt omhandler erhvervsledere og sportsudøvere, der primært er de personer, der kan støde på problemer i forhold til indtræden af fuld skattepligt i forbindelse med tilflytning til Danmark. Den nedenstående sag, (SKM2007.370) om fodboldspilleren, Søren Andersen, har bredt været omdiskuteret, idet at man fra Højesterets side valgte ikke at tage stilling til en række tvivlsspørgsmål i forbindelse med denne sags forhold.

Sagen omhandlede Søren Andersen, der blev anset som fuld skattepligtig til Danmark efter reglerne om ophold over 180 dage jf. kildeskattelovens § 1 stk. 1, nr. 2, fra hans første indrejse i Danmark, hvilket var i forbindelse med kontraktunderskrivelsen. Herved blev Søren Andersen skattepligtig til Danmark af det udbetalte "sign on fee" ud fra de i kontrakten anførte betingelser i forbindelse med ansættelsen. Flere kortvarige ophold i England i forbindelse med afhændelse af boligen og almindelige forhold i forbindelse med tilflytningen, kunne ikke anses for at afbryde det påbegyndte ophold i Danmark.

¹ PSL § 19

Problematikken i denne sag havde flere aspekter. Heraf valgte Højesteret ikke at tage stilling til en række tvivlsspørgsmål i forbindelse med denne sag. Heriblandt blev spilleren anset som skattepligtig fra han underskrev kontrakten uden, at han på dette tidspunkt havde flyttet bopæl til Danmark, hvilket afviger fra almindelig kendt praksis på området om bopælspligt og ophold. Derudover var hans familie ligeledes stadig ikke flyttet, hvormed centrum for hans livsinteresser stadig måtte anses at være i England. Trods dette anså Landsretten og senere Højesteret, at Søren Andersen var skattepligtig fra underskrivelsen af kontrakten, som udløste et sign on fee på kr. 3,3 mio. kroner. Denne afgørelse efterlader en række spørgsmål i forhold til beskatning i forbindelse med kontraktens indgåelse. Søren Andersen blev fuld skattepligtig fra kontraktens underskrivelse, baggrunden for dette udfald vil blive belyst i det følgende projekt, hvor der ligeledes vil være en diskussion af vægtningen mellem de objektive og subjektive fortolkninger i forbindelse med afsigelse af Højesterets dom.

Problemstillinger

Sager som den ovenstående lægger op til en række diskussionsemner i forbindelse med tilflytning til Danmark i forbindelse med kontraktens indgåelse. Et eksempel på det, der har været meget omdiskuteret er den nedenstående sag om Søren Andersen. Da der stadig er tvivlsspørgsmål i forbindelse med beskatning af lignende situationer, vil denne sag få en central placering i dette projekt.

Under denne sags behandling for domstolene gjorde Kammeradvokaten på Skatteministeriets vegne tre anbringender gældende til støtte for, at Søren Andersen var skattepligtig til Danmark af det pågældende sign on fee på 3,3 mio. kr.

For det første blev det gjort gældende, at Søren Andersen på tidspunktet, hvor han erhvervede ret til beløbet, dvs. den 12. august 1999, havde bopæl i Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Det blev nærmere anført, at han forud for kontraktens underskrivelse måtte have truffet beslutning om at etablere en bopæl i Danmark, da han efter kontraktens bestemmelser var forpligtet til at bosætte sig i Odense eller omegn. Retspraksis om bopælskriteriet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, er begrænset for så vidt angår tilflytning til Danmark. For at statuere fuld skattepligt efter denne bestemmelse skal man udover erhverve bolig også tage ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. Spørgsmålet er hermed om beslutning om at tage bopæl i Danmark er tilstrækkeligt til at opfylde bopælskriteriet, når skatteyderen samtidig senere tager ophold i Danmark. I teorien har der derimod været en del diskussion om, kildeskattelovens bopælskriterium fordrer en bolig i Danmark, eller om det er af mere subjektiv karakter, således at skatteyderens hensigt er afgørende. Højesteret gav ikke Skatteministeriet medhold i dette første anbringende, da der blev lagt vægt på, at Søren Andersen ikke havde truffet sædvanlige dispositioner i forbindelse med en flytning. F.eks. opsigelse af lejlighed, flytning af bohavne eller anskaffelse af bolig i Danmark. Dette forhold lægger op til en diskussion af spørgsmålet om, hvorvidt dommen medfører en objektivisering af bopælsbegrebet eller ej. For at undersøge denne hypotese, vil jeg blandt andet se nærmere på forarbejderne til bopælskriteriet, herunder vil jeg undersøge om at bopælsbegrebet i kildeskatteloven er identisk med statsskattelovens bopælsbegreb.

Det andet anbringende, Kammeradvokaten gjorde gældende, var, at Søren Andersen var

skattepligtig til Danmark, da han underskrev kontrakten den 12. august 1999, da han forinden havde påbegyndt et ophold her i landet i et tidsrum af mindst 6 måneder, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Højesteret gav Skatteministeriet medhold i dette anbringende. Det kunne ikke medføre et andet resultat, at Søren Andersen efter den 15. august 1999 opholdte sig i England for at ordne en række forhold af privat karakter i anledningen af flytningen til Danmark. I denne forbindelse kan det diskuteres, om betingelserne for skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2, er opfyldt. Den fulde skattepligt efter bestemmelsen indtræder ved ophold her i landet i et tidsrum af mindst 6 måneder. I dette ophold skal der medregnes kortvarige ophold i udlandet pga. ferie eller lignende. Søren Andersens ophold i Danmark blev ikke afbrudt af hans kortvarige ophold i England med henblik på at ordne de nævnte forhold af privat karakter i anledning af flytningen til Danmark. Jeg vil derfor undersøges, om der i lovforarbejder eller retspraksis er andre bidrag til fortolkningen af ”ferie eller lignende” og holde det op imod Højesterets dom. Når man ser præmisserne, er det nok nærliggende at konkludere, at sign on fees ikke altid er skattepligtige til Danmark.

FSR's skatteudvalgt har i forbindelse med sagen henvendt en række spørgsmål til SKAT. Dette er bl.a. angående dommens udfald i forhold til, at Søren Andersen blev anset stillet at være fuld skattepligtig til Danmark og have startet på 180 dagsperioden fra den dag han rejste til Danmark for at gennemføre nogle af de krav, der var i forhold til kontrakten. På baggrund af det korte ophold i Danmark blev han i forlængelse af 180 dagesreglen anset for fuld skattepligtig til Danmark fra det første ophold i Danmark uden at have bopæl eller familie i Danmark. I denne forbindelse vil det være et spørgsmål, om situationen ville være den samme, hvis Søren Andersen ikke skulle spille før flere måneder senere.

I forlængelse heraf vil jeg komme ind at se på kontraktens indgåelse i forbindelse med tilflytning til Danmark, hvor der kan opstå situationer med suspensive eller resolutive betingelser i forbindelse med indgåelse af denne type kontrakter. Dette vil have indflydelse på tidspunktet for kontraktens indgåelse og dermed på beskatningstidspunktet, hvis der er en reel usikkerhed omkring aftalens indgåelse.

Det tredje anbringende fra Skatteministeriets side – at der var tale om begrænset skattepligt for Søren Andersen, fordi beløbet reelt måtte anses som vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold – tog Højesteret eller ikke stilling til, da der blev givet medhold i anbringende nr. 2.

Her kan der evt. alligevel foretages diskussion af forholdet ved at sammenholde dommen med meddelelserne fra Told- og Skattestyrelsen/SKAT (TfS 2002, 354 og SKM 2007, 370). Her vil en diskussion lyde på, om hvorvidt det pågældende sign on fee var forudbetaling af løn eller ej, idet Søren Andersens løn lå væsentligt under den løn, som øvrige spillere fik. Modargumenterne for at dette ikke var en del af lønnen, var at det skulle ses som en kompensation for den lange ansættelsesperiode som kontrakten lød på. Denne ansættelsesperiode på typisk 5 år er markant længere end de normale 3 mdr. opsigelse, der gælder ved almene ansættelsesforhold.

I forbindelse med min problemstilling omkring beskatning ved kontraktens indgåelse, vil det ligeledes være relevant at undersøge, om der er andre end lige professionelle sportsudøvere, der modtager sign on fee's eller lignende former for vederlag i forbindelse med indgåelse af ansættelseskontrakter. Man kunne måske forestille sig, at der gøres brug af lignende ordninger til at tiltrække højtlønnede i erhvervslivet, hvor problematikken vil være den samme i forbindelse med tilflytning og kontraktindgåelse.

Afslutningsvist vil det ligeledes være interessant at vende situationen om, og herved se på om situationen ville være markant anderledes i forbindelse med kontraktens indgåelse i forbindelse med fraflytning. Vil Danmark i denne situation efter de danske skatteregler, se skattepligten for ophørt ved kontraktens indgåelse ved en fraflytningssituation, på trods af at bopælen endnu ikke er opgivet? Eller vil man i stedet holde på det faktum at bopælen i det land personen fraflytter er opretholdt, hvormed det er de subjektive forhold, der vil tillægges størst vægt?

Dette emne lægger op til en række spørgsmål, som er oplyst i de nedenstående problemstillinger:

- *Hvornår anses man for fuld skattepligtig til Danmark i forbindelse med en kontrakt indgåelse og har det indflydelse på beskatningstidspunktet, hvornår man påbegynder arbejdet?*
- *Hvilke problemstillinger kan der opstå i forhold til kontraktens indgåelse i forbindelse med til- og flytning til Danmark?*

- *Vil det have betydning, hvis der er længere tid mellem tidspunktet for kontraktens indgåelse og første arbejdsdag?*
- *Hvad skal man foretage sig for at fuld skattepligt ikke indtræder ved kontraktens indgåelse med en dansk arbejdsgiver?*
- *Hvad går ind under kort ophold i form af "ferie eller lignende"?*
- *Kan man blive fuld skattepligt til Danmark alene på baggrund af skatteyderens hensigter om at stifte bopæl og hvad skal der til for at have stiftet bopæl?*
- *Vil Danmark efter de danske skatteregler og OECD's modeloverenskomst, se skattepligten for ophørt ved kontraktens indgåelse i en fraflytningssituation, på trods af at bopælen endnu ikke er opgivet?*
- *Hvordan skal man forholde sig for ikke at blive fuld skattepligt til Danmark umiddelbart før kontraktunderskrivelsen og dermed udbetaling af et sign on fee?*

Ud fra ovenstående problemstillinger vil dette projekt kunne koges ned til følgende problemformulering:

Hvornår anses man for fuld skattepligtig til Danmark i forbindelse med kontraktens indgåelse og har det indflydelse på beskatningstidspunktet, hvornår man påbegynder arbejdet.

Afgrænsning:

Ud fra den ovenstående problemformulering har jeg valgt at afgrænse mig fra at se på nogle forhold, da dette vil kræve en dybere undersøgelse i forhold til dette projekt omfang.

Jeg har i denne opgave valgt at afgrænse mig fra at se på de udenlandske skatteforhold. Dette grunder i, at dette er et projekt, der handler om den danske behandling af denne type sager. I forhold til beskatningsretten ville det være nødvendigt at gå ind i det enkelte lands skattelove. Dette grunder i, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne (DBO), ikke har retsvirkning i sig selv ifølge ”den Gyldne regel”. Dette grunder i, at der ikke er udvidet beskatningsret i Danmark, hvormed DBO’erne blot er en aftale imellem to lande om, hvem der har beskatningsretten til en given indkomst. Dermed skal der ligeledes være hjemmel i de nationale skattelove før beskatningsretten kan fastlægges. Et sådan projekt, vil i forhold til min problemstilling, blive for vidtgående, taget kravet til dette projekt tidsmæssigt forbrug samt kravet til omfanget og sideantallet, i betragtning. Denne afgrænsning vil efter min overbevisning ikke påvirke kvaliteten af dette projekt, som primært vil omhandle en diskussion af de danske skattelove og disses praksis.

I det følgende projekt har jeg valgt at medtage nogle emner i teoriafsnittet, som ikke vil danne baggrund for dette projekts diskussionsafsnit. Emnet, som er *forskerordningen*, er dog en så almindelig anvendt ordning i forhold til denne type kontrakter og skattepligtige, hvormed jeg ikke kan se nogen anden udvej end at kort nævne denne ordning. Dette er for at fuldende de forskellige forhold, denne type skattepligtige er omgivet. Ordningen er ligeledes særdeles relevant, da den for tiden, har været diskuteret i medierne og Folketinget, hvilket har resulteret i fremsættelse af et nyt lovforslag vedrørende denne lempelige skatteordning.

Begrebsdefinition:

I det nedenstående projekt vil der være benyttet nogle generelle begreber, der i dette afsnit er defineret. Herudover vil der løbende blive beskrevet nogle specifikke ord i de enkelte afsnit.

Sign on fee:

Er et udtryk der primært anvendes inden for sportsverdenen for et engangsbeløb, der udbetales i forbindelse med indgåelse af en ansættelseskontrakt. Beløbet udbetales som et engangsbeløb i forbindelse med kontraktens indgåelse og opfyldelse. Herudover modtager sportsudøveren løbende vederlag, så længe kontraktforholdet løber.

Sign off fee:

Er et beløb der udbetales til en person i forbindelse med ophør af en kontrakt. Fx i forbindelse med salg til en anden klub.

Stay on fee:

Udgør et engangsbeløb, der udbetales til en person i forbindelse med forlængelse af en eksisterende kontrakt.

Operationalisering:

Det følgende projekt er opbygget sådan, at den relevante lovgivning og fortolkningen af denne igennem afsagte domme først gennemgås for derved først at få klarlagt, hvad den normale praksis er inden for disse områder. De enkelte lovgivninger er udvalgt efter, hvad der er relevant i forhold til personers til- og fraflytning af Danmark og ikke mindst for at kunne klarlægge forholdene omkring de problemstillinger, der opstillet i dette projekt. Ud fra de danske domstoles praksis, kan man i nogle sager udlede en opdeling af lovgivningen i en objektiv- og en subjektiv fortolkningsteori. De objektive forhold udspringer af lovens formulering og den praksis, der gør sig gældende inden for det enkelte område, mens man i de subjektive forhold tillægger lovmotiverne afgørende betydning for lovens fortolkning. Domstolene her i landet følger ikke en enkelt retning, men der har vist sig en praksis, hvorved det i første omgang er lovens ordlyd, der tillægges vægt, hvorefter det sekundært er lovens klare forarbejder der tillægges betydning ved fortolkningen af loven.²

I forbindelse med afsigelsen af Søren Andersen-dommen anså Højesteret ikke, at SA havde etableret bopæl i landet, men afsagde i stedet dommen på baggrund af det forhold, at han ved første indrejse i landet umiddelbart inden kontraktens underskrivelse påbegyndte et ophold på mere end 180 dage, der ikke blev anset for at blive afbrudt på grund af hans små ophold i England i forbindelse med forberedelse af de praktiske forhold ved til flytningen til Danmark.

Projektets første afsnit om lovgivningen på området er opdelt i de objektive og subjektive forhold. Dette er med henblik på at klarlægge hvilke forhold, der gør sig gældende indenfor dette områdes praksis i forhold til vægtning imellem de subjektive og objektive forhold.

² Lærebog om indkomstskat, s. 133,134

Indkomstbegreber og beskatning

I de situationer hvor en almindelig lønmodtager bliver ansat i en virksomhed, vil der ikke være de store tvivlsspørgsmål i forhold til hvilken form for indkomst, der er tale om og dermed hvordan denne indkomst skal beskattes. I et almindeligt arbejdsgiver/arbejdstagerforhold vil arbejdstageren tilbyde sin arbejdskraft for derved at modtage et vederlag i form af løn. Denne indkomst kan beskattes med hjemmel i Statsskattelovens § 4, hvilket er grundstammen i dansk skattelovgivning, hvor der står opremset hvilke indtægter, der anses for værende skattepligtige indkomst i Danmark. Skattepligtig indkomst kan herved betegnes som indkomster, der er løbende og er af tilbagevendende karakter, der er egnet til forbrug uden forringelse af status³. Dette gælder lige meget om indkomsten er bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi⁴. Hermed er det lige meget om lønnen udbetales i form af kontanter eller andre former for retserhvervelser af økonomisk værdi. Ydermere står det angivet i Statsskattelovens § 4, at en årsindtægt skal medregnes i indkomstopgørelsen ”*hvad enten den hidrører her fra landet eller ikke*”. Dette bliver omtalt som Globalindkomst-princippet, hvormed alle indtægter skal indgå i opgørelsen af den skattepligtige indkomst til Danmark, hvad enten de er optjent i Danmark eller ej. Denne lov gør sig dog kun gældende, hvis personen er fuld skattepligtig til Danmark. Hvis en person derimod er begrænset skattepligtig til Danmark, er det et spørgsmål om hvilket land, der har beskatningsretten ifølge en evt. Dobbeltbeskatningsaftale, som vil blive beskrevet i et senere afsnit. Hermed vil man senere kunne opnå lempelse for den i Danmark betalte skat efter Ligningsloven §§ 33 og 33A.

I § 5 finder man en negativ afgrænsning i forhold til skattepligtig indkomst. Herefter kan der ikke foretages beskatning af engangsindtægter ved salg af formuegoder. Herudover angives der i Ligningsloven §§ 7, 7A-Z en række indkomster, der er fritaget for beskatning.

I modsætning til almindelige ansættelsesforhold, hvor der kun ydes vederlag i form af løn, er de situationer, hvor lønmodtageren modtager en sum penge i forbindelse med kontraktens indgåelse. Det har i en årrække været debateret, om den pengesum, der kan betegnes som et sign on fee, som lønmodtagere modtager for at indgå aftale skal betragtes som løn eller som anden form for indkomst. Dette har resulteret i en tvivl om, hvordan denne indkomst kan beskattes, og om der

³ KSL § 2 stk. 1, nr. 3.

⁴ Statsskatteloven § 4

overhovedet er hjemmel i lovgivningen til at beskatte denne indkomst. I nogle lande som fx England er der ikke hjemmel i den nationale lovgivning til at beskatte denne indtægt, hvormed beløbet anses for værende skattefrit. Ligesom der kan udbetales et vederlag i forbindelse med kontraktens indgåelse, kan der ligeledes forekomme udbetalinger fra arbejdsgiveren for at beholde en medarbejder efter kontraktens udløb (stay on fee) og udbetalinger i forbindelse med kontraktens udløb (sign off fee).

Denne form for vederlag i forbindelse med indgåelse, forlængelse eller ophør af en kontrakt er ikke betinget af at der sker en modydelse, hvormed disse indtægter ikke kan anses som værende løn hos den enkelte lønmodtager.

Indtræden af fuld skattepligt

Det essentielle i dette projekts problemstilling er, hvornår fuld skattepligtig til Danmark indtræder. Dette kommer sig af, at dette vil danne baggrund for fordelingen af beskatningsretten imellem det land man fraflytter henholdsvis tilflytter.

Når man tager ophold i Danmark i forbindelse med udførelse af dit erhverv, vil man som hovedregel enten være begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1 eller fuld skattepligtig af den indkomst man erhverver her i landet jf. KSL § 1, Stk. 1. Denne vurdering foretages ud fra en objektiv vurdering af, om der er erhvervet bopæl eller ej og om der er opgivet fuld skattepligt til afrejselandet. I KSL § 2 er opstillet nogle indkomstsformer, der vil medføre begrænset skattepligt. Hvis en indtægt ikke er opremset herunder, vil der ikke være grundlag til at foretage beskatning.

I Kildeskattelovens § 1, stk. 1, er oplistet en række objektive betingelser for, hvornår der foreligger fuld skattepligt til Danmark. De vigtigste to er nr. 1 om bopæl og nr. 2 om ophold i landet over 6 måneder. Når en persons skattepligtige hjemsted skal fastlægges, er der to kriterier, der begge skal være opfyldt. Disse to kriterier er bopæl og ophold. Hermed er det ikke nok blot at tage ophold her i landet, mens det ligeledes heller ikke er nok at erhverve bopæl uden at tage ophold, jf. KSL § 7, stk. 1, der stiller krav til både ophold og bopæl.

Bopælskriteriet

Bopælskriteriet er den vigtigste bestemmelse i forhold til fastlæggelse af, om en person er fuld skattepligtig her i landet. Bopælskriteriet fremgår af KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og i Dobbeltoverenskomstens art. 4, stk. 2. Begge steder fastlægges det, at hvis en person har en fast bolig i et land uden at have i det andet, skal han anses for værende skattemæssigt hjemmehørende i det land, han har fast bolig til rådighed. Hermed anses han som fuld skattepligtig af sin indkomst, lige meget om han opholder sig mest i det land, hvor han ikke har fast bolig til rådighed.

I tilfælde af dobbeltdomicilsituationer, hvor en person har bopæl i både Danmark og udlandet, lægges der vægt på, hvor personen har sit egentlige hjemsted. I denne forbindelse vil der blive lavet

en bedømmelse ud fra en vurdering af de faktiske forhold. Dette fremkommer ligeledes af vejledningen til Statsskatteloven fra 1903, hvor der udtales:

”Har en person bolig såvel her i landet som i udlandet, må det på lignende måde afgøres hvilken af disse boliger, der må betragtes som hans egentlige hjemsted, i hvilken henseende det navnlig vil komme i betragtning, hvor den pågældendes familie, hvis han har en sådan opholder sig, hvor han har truffet mest omfattende foranstaltninger til sit underhold, eller hvor han længst eller hyppigst opholder sig.”

I dobbeltbeskatningsoverenskomsterne tages der ligeledes højde for denne problemstilling, hvor en skattepligtig person eller et selskab umiddelbart er fuld skattepligtig til to lande. I disse tilfælde anvendes Modeloverenskomstens artikel 4, hvoraf følgende fremkommer:

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

Ved en vurdering af, hvor en person er skattemæssigt hjemmehørende, tages der højde for flere faktorer. Denne vurdering omtales i dobbeltoverenskomsterne som ”centrum for livsinteresser”, hvor man ser på, hvor personens familie og daglige færden foregår. Herudover ser man også på, hvor personen har truffet de mest omfattende foranstaltninger i forhold til den daglige færden og virke. I disse situationer er der praksis for at familien vægter tungest i denne vurdering, der er dog sager som TfS 2006, 848 SR, hvor udfaldet af afgørelsen blev påvirket af personens erhvervmæssige aktivitet, hvormed Skatterådet vurderede, at centrum for personens livsinteresse var i det land. Det følger dog af sagen, at hustruen og børnene senere flyttede til Danmark.

Denne praksis blev dog ikke lagt til grund for den senere afsagte Helle Thorning-sag. Denne sag omhandlede manden til partilederen for Socialdemokraterne, Helle Thorning. Hendes mand, Stephen Kinnocks, er til dagligt bosat i Schweiz, hvor han udførte sit arbejde som direktør. Hermed opholdte han sig kun i Danmark 33 weekender om året ud over de afholdte ferier, hvormed han sammenlagt har tilbragt under 180 dage i Danmark årligt, hvormed han på baggrund af dette ikke

kan anses som skattepligtig. Stephen Kinnocks har i forbindelse med sit job i Schweiz en bolig dernede, som han anvender i dagligdagen. I mellemtiden har han ligeledes en bolig i Danmark, hvor han bor sammen med sin kone, Helle Thorning. Ud fra den realitet at han har rådighed over to boliger, vil man ikke kunne fastlægge placeringen af den fulde skattepligt på baggrund af dette. Hermed vil man skulle kigge på den indgåede DBO mellem Schweiz og Danmark for at fastlægge, hvilket land der er skatteyderens domicilland. Udfaldet af denne sag blev, at SKAT København kom frem til, at Stephen Kinnocks ikke var skattepligtig til Danmark. Denne sag er dog ikke offentliggjort, hvormed jeg har valgt ikke at gå mere ind i denne sag.

Dette var ligeledes tilfældet i denne sag, hvor Skatterådet (SR) bekræfter i et bindende svar SKM.2007.353.SR, at der ikke indtræder fuld skattepligt for spørgeren, såfremt han midlertidigt opholder sig hos sin familie i weekender og ferier i en bolig, de erhvervede i Danmark i 2005 efter at have boet en årrække i USA. Familien flyttede til Danmark 1. august 2006, og samme dato flyttede spørgeren til Belgien, hvor han arbejder mandag til fredag. Såfremt spørgeren udfører arbejde under sine ophold i Danmark, vil den fulde skattepligt indtræde første gang, han arbejder her. Spørgeren vil i givet fald blive anset for hjemmehørende i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Belgien, idet hans eneste tilknytning til Belgien er arbejdet.

Definitionen af fast bolig fremkommer af DBO art. 4, mens det ikke direkte står skrevet i Kildeskatteloven. Det er i stedet at finde i motiverne til kildeskatteloven, cirk. Nr. 135 af 4. november 1988, hvor definitionen af en bopæl skal forstås lige som i statsskatteloven. I det nævnte cirkulære, kapitel 1, 3.pkt. anføres bl.a. omkring fastlæggelsen af bopæl:

”Ved afgørelsen af, om denne betingelse er opfyldt, lægges der vægt på, om de pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at de agter at have hjemsted her”.

Det kan dermed konstateres, at der er tale om et tilknytningskriterium. Dette indeholder såvel subjektive, som objektive momenter.

Ved forståelse af begrebet, er der gentagne gange taget udgangspunkt i en udtalelse fra vejledningen til statskatteloven fra 1903, hvor der lægges vægt på, om personen ejer en ejendom eller blot lejer en bolig. Herved tilkendegiver personen, at han agter at have hjemsted her i landet⁵. I denne forbindelse lægges der særligt vægt på personens hensigt, der vurderes ud fra objektive konstaterbare forhold, da man ikke umiddelbart kan lægge en skatteydere forklaring om sin hensigt til grund for denne vurdering. Ved en tilflyttersituation burde de objektive konstaterbare forhold dog være mere klare, end når der skal vurderes i forhold til fraflytning. Dette kommer sig af, at hvis man opgiver sin bolig i Danmark ikke nødvendigvis ønsker at fraflytte Danmark. Hermed vil det i fraflytningssager være op til skatteyderen at bevise, at bopælen i Danmark er opgivet. I modsætning hertil vil det i tilflytningssager som udgangspunkt ligeledes være op til skatteyderen at dokumentere, at han ikke har erhvervet bopæl.

I tilflytningssituationer vil man normalt se på, om personen har rådighed over en helårsbolig for, at der kan være tale om, at en person har etableret bopæl i Danmark. Hotelværelser eller et almindeligt sommerhus anses ikke at udgøre en bopæl og er ikke tilstrækkeligt til at blive fuld skattepligtig til Danmark⁶. I nogle tilfælde kan et sommerhus dog statuere fast bolig. Dette gælder i de tilfælde, hvor sommerhuset er godkendt til helårsbolig. I alle tilfælde er der et krav om kvalificeret benyttelse, hvormed det ikke er nok at eje den pågældende ejendom jf. KSL § 7, stk. 1. Hermed kræver det en objektiv vurdering af om hvorvidt denne ejendom har status som en udlejningsejendom eller om den bliver anvendt som fast bopæl for den skattepligtige.

Ophold

Ved tilflytning til Danmark indtræder skattepligten fra det tidspunkt, personen tager ophold i landet, jf. KSL § 1, nr. 1. Dette kan dog undgås, jf. KSL § 7, stk. 1, hvormed det ikke er nok at erhverve bolig i landet, da man samtidig skal tage ophold, før man kan blive fuld skattepligtig. I denne forbindelse anses et ophold af kortere varighed i landet ikke som værende grundlag for fuld skattepligt. Dette kan fx være i forbindelse med ferie eller lignende, som anses for et kortvarigt ophold. Af loven fremgår det dog ikke, hvad der skal forstås som ”ferie eller lignende” eller ”kortvarigt ophold”.

⁵ Jf. Ligningsvejledningen 2009-2 D.A.1.1.

⁶ Skatteretten 1, Jan Pedersen m.fl., side 672

Tidsrammen for kortvarigt ophold

I forhold til tidsrammen ligger det fast, at et kortvarigt ophold ifølge administrativ praksis, anses som et uafbrudt ophold her i landet på mindre end 3 måneder eller et samlet ophold på 180 dage inden for enhver periode på 12 måneder. Hvis dette tidsrum overskrides, anses opholdet ikke som kortvarigt jf. SKD. 1972.21.139, hvormed man kan risikere at blive anset for fuld skattepligtig i forbindelse med ophold i en erhvervet bolig. En vurdering af disse sager skal selvfølgelig foretages ud fra en konkret vurdering, men ud fra Jan Pedersen m.fl. i ”Skatteretten 1”, vil man næppe kunne forestille sig, at en person kan komme igennem med et ophold på over denne grænse⁷. Hvis der senere indtræder fuld skattepligt på grund af et ophold på over 6 mdr. vil der indtræde fuld skattepligt med tilbagevirkende kraft fra det første ophold i landet jf. § 8 i KSL.

Definitionen af kortvarigt ophold

For ikke umiddelbart at indtræde som fuld skattepligtig ved ophold i landet i forbindelse med ”ferie eller lignende” jf. KSL § 7 stk. 1, er det væsentligt at få fastlagt, hvad der går ind under denne formulering. *Ferie eller lignende* er som sagt ikke defineret i loven. Problemet opstår i afgrænsningen af, hvad der ligger i ordlyden, *ferie eller lignende*, da dette ikke fremgår af loven og er svært at fastlægge ud fra retspraksis. Der fremkommer heller ingen ting fra lovforarbejderne til denne lov, hvormed man ved vedtagelse af loven ikke havde taget stilling til, hvad denne formulering skulle dække over. Hermed er det op til domstolene at sætte rammerne for fortolkning af lovens ordlyd, hvilket gør det svært at fastlægge, hvordan man bør forholde sig.

Hovedreglen er, at selvom opholdet opfylder kravene til at kunne defineres som et kortvarigt ophold eller ferie, må man ikke udføre erhvervsmæssig aktivitet i denne forbindelse. Hvis dette forekommer, vil personen til enhver tid anses som fuld skattepligtig ved erhvervelse af bopæl i Danmark. Ordlyden ”*ferie eller lignende*” i bestemmelsen giver et vist spillerum, idet ”...*eller lignende*”, har givet anledning til en del tvivlsspørgsmål, da et kortvarigt ophold i Danmark, hvor der udføres et erhverv, ikke nødvendigvis er ensbetydende med, at dette medfører indtræden i fuld

⁷ Skatteretten 1, Jan Pedersen m.fl., side 675

skattepligt til Danmark. Der er i denne forbindelse tvivl om, hvorledes man skal behandle helt kortvarigt arbejde i Danmark i forbindelse med et kortvarigt ophold. Praksis har i disse situationer lagt op til, at der gives et vist spillerum i denne fortolkning af loven, hvormed det er uklart, hvad der ligner ferie uden at det betegnes som ferie. I denne forbindelse har praksis været lidt vekslende, hvormed der ikke er klare retningslinjer for, hvornår man bliver fuld skattepligt i forbindelse med udførelse af kortvarigt arbejde.

I en ikke offentliggjort bindende forhåndsbesked, blev en professionel fodboldspiller ikke anset for værende fuldt skattepligtig til Danmark ved deltagelse i en landskamp for Danmark på trods af han havde bolig i Danmark. Boligen skulle erhverves med henblik på at fodboldspillerens kone og børn ønske om at flytte til Danmark. Ligningsrådet gav i denne situation fodboldspilleren tilsagn om, at opholdet i forbindelse med landskampen hermed blev anset for værende et kortvarigt ophold i form af ferie eller lignende jf. KSL § 7, stk. 1, hvormed han ikke faldt ind under reglerne for fuld skattepligt.

I modsætning hertil nåede Ligningsrådet i en anden sag til den afgørelse, at en cykelrytters deltagelse i 6 dages løbet var over grænsen for hvad, der kunne anses for værende ferie eller lignende. Der blev i denne forbindelse afgivet et bindende ligningssvar, der ikke er offentliggjort⁸.

I disse situationer skal det dog nævnes, at man i forbindelse med et kortvarigt ophold senere kan blive fuld skattepligtig med tilbagevirkende kraft i de situationer, hvor den skattepligtige senere inden for et ophold af 6 måneder, opfylder kravene for fuld skattepligt. Hermed vil den skattepligtige blive anset for skattepligtig i hele perioden og ikke blot fra den dag, hvor personen indtræder som fuld skattepligtig jf. KSL § 8, stk. 1. Hermed vil opholdet ikke blive afbrudt af et kortvarigt ophold i et andet land.

Med ordlyden, *Ferie eller lignende...*, er ikke yderligere defineret i loven. Dette giver et vist spillerum, hvilket ligeledes kan give anledning til en række spørgsmål. Hermed skal man i tvivlsager søge til domspraksis eller på forhånd få en ligningsmæssig forhåndsbesked, dvs. et bindende svar.

⁸ Skatteretten 1, afsnit IV, kap. 2.2.1.2

Af nyere sager kan nævnes SKM.2009.813.LSR, hvor Landsskatteretten fandt at, den fulde skattepligt indtrådte, såfremt personen lejede en lejlighed i Danmark og deltog i 4 bestyrelsesmøder i et selskab, som var ejet af ham 100%. Deltagelsen i bestyrelsesmøderne blev anset for løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv. Hermed blev personen anset for at have etableret bopæl i Danmark på baggrund af den lejede lejlighed, hvilket ikke er nyt i forhold til praksis. Herudfra har man således indtil videre fået afklaret omfanget af erhvervsmæssig deltagelse i møder mv. kan resultere i fuld skattepligt. Det nye i forbindelse med afsigelse af denne afgørelse er antallet af bestyrelsesmøder, der skal til før man kan anses for at have en sådan tilknytning til Danmark, at man bliver fuld skattepligt.

Ophør af skattepligt

Da skattetrykket i Danmark er forholdsvis højt i forhold til mange andre lande. Vil det ligeledes være interessant at se på, hvad der skal til for at komme ud af den danske skattepligt i forbindelse med en fraflytningssituation. Dette forhold vil ligeledes være et interessant emne set i forhold til fraflytning i forbindelse med indgåelse af en kontrakt i tilflytterlandet. Her vil der senere blive set på, om forholdene er de samme sammenlignet med SKAT's og domstolenes normale praksis.

I en fraflytningssituation hvor en skattepligtig person ønsker at ophøre som skattepligtig til Danmark ved udrejse af landet i en længere eller kortvarig periode, er der en række objektive og ikke mindst subjektive forhold som personen bør tage højde for.

I forbindelse med en skattepligtig person ønsker at fraflytte Danmark og dermed ophøre som skattepligtig, skal personen som en af de objektive krav ikke længere kunne anses for værende bosat eller have bopæl i Danmark jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1 e.c (modsætningsvist). I forbindelse med ophør af fuld skattepligt, er det kun kravet til opgivelse af bopælen, der skal være opfyldt. Det er i denne forbindelse op til den skattepligtige, at godtgøre at bopælen er opgivet.

Der er typisk ikke tvivl om, at en person er fraflyttet landet og dermed ikke opfylder kravet om ophold. Derimod vil der kunne opstå tvivl i de sager, hvor personen opretholder en bopæl i landet enten i form af et sommerhus, en ejendom eller lejlighed. Det kan nemlig stadig lade sig gøre at opretholde en helårsbolig i Danmark ved fraflytning, uden at blive anset som fuld skattepligtig af sin personlige indkomst. Den indkomst, der hidrører fra Danmark, der i dette tilfælde vil være kildelandet, skal i de fleste tilfælde beskattes i Danmark. Dette fremgår dog af den enkelte DBO, hvem der har beskatningsretten, jf. afsnittet om *Dobbeltbeskatningsoverenskomster*.

Ved vurdering om bopælen er opgivet eller fastholdt, tages denne vurdering ud fra rådigheden over en bolig. Det er dog ikke en forudsætning, at man ejer den givne bopæl, blot råderetten er nok til, at bopælen ikke er opgivet. Boligen vil normalt skulle være en helårsbolig, men også en erhvervsejendom og et ikke helt færdigmeldt helårshus⁹, kan ligeledes anses som fastholdelse af bopæl i Danmark. Disse sager er typisk opstået, hvis personen ikke har valgt at fraflytte landet i

⁹ Jf. TfS 2001, 493 H

forbindelse med ophør af fuld skattepligt. Det er nemlig jf. ovenstående et krav, at man opgiver sin bopæl, hvormed der menes rådigheden over ejendommen.

Som nævnt vil et sommerhus normalt ikke udgøre en bopæl i forhold til fuld skattepligt, da sommerhuse typisk ikke er godkendt til helårsbeboelse og dermed ikke kan sidestilles med rådighed over helårsbolig. I nogle tilfælde vil der dog være en undtagelse hertil, idet nogle sommerhuse er sådan indrettet, at de kan anvendes hele året og i nogle tilfælde er de ligefrem godkendt til helårsbolig. Denne vurdering vil ske ud fra sommerhusets indretning, størrelse, beliggenhed og skatteyderens investering heri.

I spørgsmålet om rådighed over en bolig er det afgørende, hvem der ejer eller lejer boligen. Hvis en ægtefælle eller en samlever ejer eller lejer en bolig, vil skatteyderen blive anset for at have boligen til rådighed. Dette gælder dog ikke, hvis ægteskabet eller samlivet reelt er ophørt.

Hvis skatteyderen har lånt et værelse hos sine forældre, vil dette ligeledes anses at være til rådighed efter fraflytningen, selvom at personen er fraflyttet værelset. Dette gælder i de situationer, hvor værelset stadig fremstår møbleret. Dette var tilfældet i SKM2001.22.LSR, hvor værelset var anvendt til opbevaring af møbler. Hermed skal værelset ikke længere fremstå som værende til rådighed for skatteyderen, hvorved møbler skal flyttes, adressen ændres mv. Hermed fremstår værelset ikke længere som umiddelbart beboeligt.

Det er dog muligt at bibeholde sin bolig i Danmark, idet man rejser ud af landet og dermed ønsker at ophøre sin fulde skattepligt til Danmark. Hermed er det nødvendigt at udleje eller fremleje sin bolig i minimum 3 år (3 års-reglen)¹⁰ ifølge den hidtidige administrative praksis, hvormed boligen vil blive anset for værende opgivet i denne periode. Et sommerhus der bliver udlejet uopsigeligt i en periode på ned til 2 år, vil dog stadig godt kunne anses som opsagt, idet det vil indgå i en samlet vurdering af den skattepligtiges situation.

En særlig situation er ved salg af en bolig i forbindelse med fraflytning og dermed ophør af fuld skattepligt. I denne situation er det af stor betydning, hvordan huset fremstår, når det er sat til salg. I henhold til Tfs 1987.333 H anså Højesteret ikke huset for værende til rådighed, da skatteyderen

¹⁰ Ligningsvejledningen 2009-2 D.A.1.1.2

havde tømt huset, hvormed det ikke blev anset som beboeligt. Hermed er det essentielt, at huset bør ryddes i forbindelse med, at det bliver sat til salg. Hvis huset fremstår med fuld møblering, vil det stadig blive anset for at være til rådighed for den skattepligtige, hvormed fuld skattepligt til Danmark ikke er ophørt.

3-årsreglen og dispositionerne i forhold til opgivelse af rådigheden over en bolig er dog en formodningsregel, hvor der er bundet nogle mere subjektive elementer til, der vil kunne ændre det forhold at personen alligevel vil anses som ikke at have opgivet sin bopæl i Danmark.

Dette gælder i de situationer, hvor der ikke er en bolig til rådighed eller der opstår en dobbeltdomicilsituation. I disse situationer vil der i stedet skulle foretages en vurdering af øvrige tilknytningskriterier. Ved en vurdering af disse, vil der blive foretaget en samlet vurdering af bl.a. arbejdsmæssige og erhvervmæssige interesser i Danmark, den personlige og familiemæssige tilknytning til Danmark, opholdets længde og tilknytning til en anden stat. Denne vurdering foretages ligeledes i OECD's modeloverenskomst (dobbeltskatningsoverenskomst), hvor det er gengivet i artikel 4 som *centrum for livsinteresser*.

Aage Michaelsen anfører, at vurderingen af om en bolig er bopæl afgøres på grundlag af de ydre tegn på lønmodtagerens subjektive domicilopfattelse og vilje.¹¹ Dette udsagn stemmer netop overens med den praksis, som følger af TfS1991.132 og TfS1992.316. I LSR kendelsen fra 1991 blev opgivelse af bopæl ved udleje i blot 2 år statueret med henvisning en række subjektive momenter. I Højesterets afgørelse fra 1992 statueredes derimod bibeholdelse af bopæl, selvom skatteyderen havde opholdt sig i udlandet gennem 7 år, med den begrundelse, skatteyderen fortsat havde rådighed sin bolig.

I de ovenstående afsnit har fokus været på at undgå fuld skattepligt. Argumentet for at undgå beskatning, er den høje skatteprocent, der er i Danmark. I en fraflytningssituation kan man dog ikke nøjes at se på beskatningssiden. I den danske skattelovgivning opnår man ligeledes fradrag for nogle udgifter. Dette fradrag følger skattepligten, hvormed man ved udtræden af skattepligt ligeledes mister sin mulighed for at udnytte det skattemæssige fradrag. Disse situationer kan ses ud

¹¹ Aage Michaelsen, International skatteret, s. 119.

af afsnittet med *dobbeltoverenskomster*. Hvis man fraflytter Danmark og har indbetalt på pensioner, vil dette påvirke fradragsretten for de indbetalte beløb. Herudover vil der ikke være opretholdt en indkomst i Danmark, hvormed evt. renteudgifter, div. ligningsmæssige fradrag mv. ikke kan udnyttes i det indkomstår, hvor de er opnået. Man kan dog fratække disse i den skattepligtige indkomst, som vil kunne blive negativ. Den negative personlige indkomst kan dog modregnes i en ægtefælles indkomst og derefter fremføres tidsbegrænset og modregnes i fremtidige skattepligtige indkomster, når personen vender tilbage til Danmark¹². Herudover er der nogle forsikringsforhold, der bør overvejes, da den danske sygesikring ikke dækker i forbindelse med erhvervsarbejde udført i udlandet¹³. Hvis den fulde skattepligt til Danmark ophører, frasiger man sig dog muligheden for at få fradrag for indskud på private pensionsordninger, fradrag for renter af personlig gæld som fx SU-lån, forbrugslån mv. Herudover kan betaling af underholdsbidrag og børnebidrag heller ikke fradrages.

Dermed skal man overveje alle forhold i sin økonomi i forbindelse med en fraflytningssituation. Dermed er det sagt, at der i nogle tilfælde kan være fordel i at opretholde skattepligten til Danmark, men beslutning om en fastholdelse eller et ophør af skattepligt, bør tages på baggrund af de enkelte omstændigheder i personens økonomiske forhold. Den tidsmæssige periode spiller dog ligeledes en rolle, hvis en evt. udstationering kun varer i lidt over 6 mdr. Hermed bør man overveje alle forholdene og arbejdet herved.

Sammenfatning:

Ud fra de ovenstående overvejelser i forhold til de objektive og subjektive forhold i forbindelse med ophør af skattepligt til Danmark, er det ikke nok at tage højde for de faktiske objektive forhold. Om en person er ophørt som skattepligtig til Danmark bygger på en såvel objektiv som subjektiv vurdering af den pågældende situations forhold.

Ved ophør af fuld skattepligt bør tages hensyn til hele den skattepligtiges økonomiske forhold, da det i nogle tilfælde kan være en fordel at beholde fuld skattepligt til Danmark. I denne forbindelse bør man ligeledes se på længden af det udenlandske forhold set i forhold til den mulige besparelse og arbejdet herved.

¹² Jf. PSL § 13, stk. 1

¹³ <http://www.bdo.dk/Publikationer/Publikationer/Udstationering.pdf>

Aftalers- og kontrakters indgåelse

Projekt omhandler de situationer, hvor en skatteyder tilflytter Danmark i forbindelse med indgåelse af en kontrakt. Dette lægger op til en diskussion af de forhold, der gør sig gældende i forbindelse med en kontraktens indgåelse, da dette er et væsentligt forhold i besvarelsen af, hvornår man kan anses for værende skattepligtig i forbindelse med en kontraktens indgåelse. Som det ligeledes fremkom i Søren Andersens sag, blev der fremstillet flere tidspunkter på hvornår aftalen endeligt var indgået.

I det nedenstående afsnit har jeg set på, hvad der skal til for at der foreligger en aftale, som dermed kan danne grundlag for beskatningstidspunktet.

Kontraktens og aftalens indgåelse i henhold til aftaleloven:

Af Aftalelovens § 1-41 fremkommer en række forhold og spilleregler, der gør sig gældende ved kontraktens og aftalens udformning. For at der kan foreligge en aftale, skal der overordnet være afgivet et tilbud og en accept af det afgivne tilbud. Så let går det dog ikke altid, hvorved loven ligeledes tager forbehold for dette. Det essentielle i forhold til problemformuleringen er, hvornår der tidligst foreligger en aftale imellem de involverede parter.

I denne type kontrakter er der dog ikke kun to parter, der skal blive enige, men tre parter. Dette er den sælgende klub, den købende klub og selveste produktet, spilleren, der ligeledes skal acceptere aftalen, før den anses for værende gyldig. For at der er indgået en aftale, skal følgende betingelser være opfyldt:

1. Tilbudsgiveren skal afgive et *tilbud*, der skal være kommet til modtagerens *kundskab*, jfr. Aftalelovens §1.
2. Tilbuddet skal ikke forinden modtagerens *kundskab* være tilbagekaldt, jfr. Aftalelovens §7.

3. Tilbuddet må ikke tidligere være afslået af modtageren, idet det i så fald er bortfaldet, jfr. Aftalelovens §5.
4. Tilbuddet skal være rettidigt accepteret, dvs. *kommet frem* inden acceptfristen jfr. Aftalelovens §4, jfr. §§2-3.
5. Accepten skal være i overensstemmelse med tilbuddet jfr. Aftalelovens §6.

Tilbud:

Det første trin i indgåelse af en aftale/kontrakt er, at tilbudsgiveren afgiver et tilbud. Et tilbud er bindende, når det kommer til modtagerens kundskab. Hermed er det ikke nok at tilbudsmotageren modtager tilbuddet i fx postkassen.

Ordet ”komme til kundskab” betyder, at det ikke er nok at tilbuddet er sendt til modtageren. Modtageren skal hermed have læst tilbuddet, hvormed det er bindende for tilbudsgiveren. Dette gør sig gældende ved tilbagekaldelse af tilbud, hvor tilbudsgiveren skal afsende tilbagekaldelsen, så denne kommer frem senest samtidig med, at tilbuddet kommer til modtagerens kundskab.

Accept:

Ved accept af tilbuddet tilkendegiver modtageren af tilbuddet, at man accepterer vilkårene for det afgivne tilbud. Fra det tidspunkt at tilbudsmotageren har modtaget tilbuddet og accepten er modtaget af tilbudsgiveren, anses aftalen for værende indgået. Hvis fristen ikke fremgår af tilbuddet efter Aftalelovens § 2, er det reglerne i § 3, der gør sig gældende. Af § 3 fremkommer den legale acceptfrist, hvorved tilbudsmotageren skal sende accepten til den rette efter at have fået rimelig betænkningstid. Hvis tilbuddet er modtaget mundtligt, skal accepten gives straks. Hvis dette ikke gøres, bortfalder tilbuddet og der skal afgives et tilbud fra tilbudsgiveren.

Det er tilbudsmotageren, der bærer risikoen ved forsinkelse af accepten. En forsinket accept vil resultere i, at det modtagende tilbud er bortfaldet, og de skal på ny fremsættes et tilbud. Det er dog vigtigt, at tilbudsgiveren reklamerer uden ugrundet ophold til tilbudsmotageren, hvis han vil sikre sig, at han ikke senere alligevel vil blive bundet af tilbuddet, jfr. Aftalelovens § 4, stk. 2.

Kontrakters- og aftalers indgåelse i forhold til idrætskontrakter

Ved et klubsifte inden for sportsverdenen udformes der en kontrakt mellem de involverede parter. I denne kontrakt indgår de forskellige forhold, der skal overholdes fra spillerens og for den modtagende klubs side. I Danmark er der en standardkontrakt (bilag 3), der er udarbejdet af DBU (Dansk Boldspiller Union). De danske kontrakter skal godkendes af DBU, som hermed påser at kontrakten opfylder bl.a. FIFA's (Fédération Internationale de Football Association) krav til udformningen og indholdet. For internationale klubsifters vedkommende vedtages klubsiftereglerne af FIFA. Det sker efter høring af de nationale forbund i Danmark, DBU, den internationale spillerforening FIFPRO og EU Ligaforeningen, herunder Divisionsforeningen¹⁴.

I forbindelse med indgåelse af kontrakter med sportsudøvere er der en række særlige forhold. I forhold til almindelige ansættelseskontrakter skal spillerne bl.a. opfylde nogle fysiske krav, hvorved der foretages en lægeundersøgelse, hvormed den modtagende klub sikre sig, at spillerens fysiske funktionalitet er i orden og han ikke er plaget af skader ved underskrivelsen.

På trods af de specielle forhold for sportsudøvere, er der en række obligatoriske forhold, der skal være opfyldt. Alle aftaler skal opfylde kravene i Aftaleloven. Der er dog kontrakt- og formfrihed i Danmark i henhold til Danske Lov 5-1-1 med undtagelse af nogle enkelte kontraktformer¹⁵:

- Lejeloven,
- Lærlingeloven,
- Aktieselskabsloven,
- Lov om ægteskabets retsvirkning,
- Vekselloven

¹⁴ <http://www.dbu.dk/news/newsShow.aspx?id=24375>

¹⁵ <http://www.dbu.dk/news/newsShow.aspx?id=24375>

- Checkloven

I denne situation er der 3 parter, der skal blive enige om en købesum. Dette kommer sig af, at Søren Andersen ikke var frigivet fra sin kontrakt ved overgivelsen, hvormed der udbetales en transfersum til den sælgende klub for at frigive spilleren for sin kontrakt før tiden for kontraktens udløb. Hermed er det ikke nok at blot to af parterne bliver enige. Aftalen skal hermed accepteres af alle tre parter før der foreligger en aftale.

I bilag 3 ses DBU's spiller kontrakt. Kontrakten er opdelt i 4 afsnit, der hver indeholder en række paragraffer, der tager højde for en række forhold i forbindelse vilkårene for kontraktens indgåelse og ansættelsesforholdet med den pågældende spiller. Af afsnit 4, § 5, stk. 1, fremgår at kontrakten skal godkendes af DBU's administration før den er endelig gyldig. Kontrakten skal hermed opfylde de betingelser, der er anført i afsnit 4, § 6. Hermed vil der efterfølgende blive givet besked til de pågældende parter inden 4 uger, jf. afsnit 4, § 5, stk. 4.

Forskerordningen

Forskerordningen er medtaget i dette projekt, da det er en ordning, der ofte bliver anvendt i forbindelse med ledende medarbejdere og sportsudøveres tilflytning til Danmark. Ordningen har på det seneste været meget omdiskuteret, hvilket har resulteret i, at der er fremsat et lovforslag (L81), hvor KSL §§ 48E og 48F foreslås ændret.

Ordning er oprettet for at tiltrække uddannet arbejdskraft til Danmark og styrke vores udvikling til at blive et videnssamfund. I vejledningerne til skatteordningen står følgende skrevet som årsagen til lovens udformning:

”Baggrunden for den særlige skatteordning er at styrke dansk erhvervslivs og danske forskningsinstitutioners evne til at tiltrække og fastholde udenlandske forsknings- og udviklingsmedarbejdere. Sigtet er hermed at fremme Danmarks internationale konkurrenceevne.”

Ordning blev indført 1992. I 2009 var der ifølge Politikken 142 sportsudøvere, der anvendte *Forskerordningen*, hvilket er over en fordobling på kun 4 år, hvor tallet var 65.¹⁶

Samlet set var der ved starten af 2010 i alt 3.134, der anvendte denne ordning. Disse var fordelt på 808 virksomheder, hvor anvendelsen af ordningen primært var inden for brancher som undervisning, en gros- og detailhandel, liberale, videnskabelige og tekniske tjenesteydelser og fremstillingsvirksomheder¹⁷.

Forskerordningen er rettet mod forskere og nøglemedarbejdere, der kan slippe med en lempeligere beskatning ved opfyldelse af en række krav, der er opstillet i KSL §§ 48 E og 48 F. Der er dog ingen begrænsninger i forhold til hvem, der kan anvende ordningen eller inden for hvilke brancher den kan anvendes. Hermed er den ofte anvendt inden for sportsverdenen herunder blandt andet af fodboldspillere, der på denne måde kan indgå i ordningen og dermed slippe med 25% beskatning af såvel det udbetalte sign-on-fee og den efterfølgende månedlige aflønning i op til 36 måneder. Hermed vil det være særdeles fordelagtigt at kunne komme ind under denne ordning ved tilflytning

¹⁶ <http://www.sporten.dk/diverse/forskerordning-topper-igen>

¹⁷ http://www.skm.dk/tal_statistik/skatter_og_afgifter/671.html

til Danmark i forbindelse med indgåelse af en kontrakt med en dansk klub for en periode på 3-5år. Ordningen er etableret for at tillokke højtuddannet arbejdskraft og forskere, der ved tilflytning til Danmark kan begunstiges i form af en lavere skat. Dette skete som et tiltag for at styrke den internationale konkurrenceevne. Ordningen er dog ofte været oppe til offentlig debat, da den typisk har været anvendt af danske sportsklubber for at tiltrække udenlandske spillere og trænere.

Som ovenfor nævnt skal den enkelte medarbejder opfylde nogle særlige betingelser for at kunne anvende ordningen, jf. KSL § 48 E, stk. 1-4. Disse er som følgende:

Skattepligt i forbindelse med ansættelsens begyndelse:

I forbindelse med ansættelsen skal den ansatte indtræde som enten fuld eller begrænset skattepligtig til Danmark jf. KSL § 48 E, stk. 1. Dette kan ske i forbindelse med erhvervelse af bopæl, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, eller efter opholdsreglen i KSL § 1 stk. 1, nr. 2. Hvis opholdet hermed har en varighed på min 6 måneder (180 dage) ifalder personen fuld skattepligt fra opholdets begyndelse.

Den pågældende medarbejder kan godt skifte arbejdsplads uden at dette vil betyde, at personen kommer ud af den særlige skatteordning. Hvis personen blot tiltræder den nye stilling indenfor en måned, vil dette ikke påvirke den gældende ordning. Alle betingelser skal dog stadig være opfyldt i den nye stilling ellers vil personen udtræde af ordningen.

Arbejdsgivers skattepligt:

Ligesom der er en række krav til arbejdstageren, er der ligeledes nogle krav, som arbejdsgiveren skal opfylde. Kravene er oplistet i KSL §§ 48E, stk. 1 og 48F, stk. 1, hvor det fremgår, at arbejdsgiveren skal være enten fuld eller begrænset skattepligtig til Danmark. Derudover kan ordningen kun anvendes hvis arbejdsgiveren er et selskab, en person eller et dødsbo, en institution, en fond eller en forening.

For alle disse type virksomheder er det gældende, at de skal have et fast driftssted i Danmark og dermed være begrænset skattepligtige. Herudover skal lønnen udgøre en driftsudgift for det faste driftssted, hvoraf arbejdsgiveren skal være forpligtet til at indeholde A-skatter efter KSL § 46 (25%/33 %).

I forbindelse med ansættelsen skal dette oplyses til den nærmeste skattemyndighed. Herved skal arbejdsgiveren sende oplysninger til skat senest 8 dage efter ansættelsen start. Herved skal følgende oplyses: arbejdsgivers navn, cpr.nr/CVR.nr. og adresse. Samtidig skal arbejdstagerens navn, cpr.nr og adresse ligeledes angives. Herudover skal der sendes en kopi af ansættelseskontrakten, hvoraf det fremkommer hvor lang en periode ansættelsen løber over (3 eller 5 år). Man skal hermed ikke indhente en forhåndsgodkendelse i forbindelse med ansættelsen. Denne vurdering foretages af skat ud fra de modtagne oplysninger.¹⁸

Krav om hvor arbejdet skal udføres:

Hovedreglen er, at der ikke findes nogle krav til arbejdets udførelse, så længe den pågældende person er fuld eller begrænset skattepligtig til Danmark.

Dette vil dog ikke være tilfældet, hvis beskatningsretten til lønnen overgår til et andet land, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten med det pågældende land. Dette kan være tilfældet, hvor personen har opholdt sig i det kontraherende land i mere end 183 dage inden for en periode på 12 måneder eller hvis lønnen afholdes af en udenlandsk arbejdsgiver eller af et fast driftssted af den danske arbejdsgiver. I disse tilfælde vil beskatningsretten af lønnen hermed tilfalde det pågældende land, hvormed Danmark ikke har mulighed for at beskatte lønindkomsten hos den pågældende person.

Skattepligt forud for ansættelsen:

I KSL § 48 E, stk. 3, nr. 1, er der krav om, at medarbejderen ikke inden for de seneste 3 år må have været skattepligtig til Danmark efter KSL § 1 eller begrænset skattepligtig efter KSL § 2. Hermed er personen ligeledes nødt til at fraflytte Danmark og tage ophold i et andet land i minimum 3 år, før han igen kan vende tilbage til Danmark for atter at kunne komme under den særlige ordning.

¹⁸ Jf. § 16, stk. 3 i bekendtgørelse nr. 1247/2009

Krav til minimumsløn:

For at kunne anvende ordningen, skal ansættelseskontrakten ligeledes opfylde et krav til en minimumsløn på kr. 63.800 for 2010¹⁹. Dette beløb reguleres løbende hvert år efter PSL § 20.

Denne ordning har været meget op til diskussion i medierne og Folketinget, da hovedformålet fra begyndelsen var, at tiltrække og øge tilflytningen af højt uddannet arbejdskraft for at styrke og sætte skub i Danmarks position som et videnssamfund, hvor det er højt udnannelsesniveaue og forskning, der er i højsædet. Lovteksten afskar dog ikke andre fra at benytte denne ordning, som i dag anvendes af såvel sportsudøvere som direktører og andre nøglemedarbejdere.

Loven er dog endnu ikke blevet ændret, men venter på at blive behandlet i Folketinget. Den negative omtale af anvendelsen inden for sportsverdenen, satte gang i blandt andet fodboldverdenen, hvor man frygtede denne udvikling i forhold til erhvervelse af gode spillere fra udenlandske klubber. Dette ville efter landsholdets assistenttræner, Peter Bondes udtalelse resultere i en svækkelse af den bedste danske liga, Superligaen²⁰.

Ordningen bliver dog stadig benyttet af flere og flere, hvor det ser ud til at der er en stigning i anvendelse efter et par år, hvor udviklingen i antallet var stagneret²¹. Antallet af sportsudøvere er dog ikke specielt stor set i forhold til andre brancher, hvor ordningen oftere er anvendt.

I den nedenstående tabel kan man se udviklingen i ordningens anvendelse i forhold til brancher. Herved kan man se, at det primært er *undervisning* og *fremstillingsvirksomhed* at denne ordning finder anvendelse. Samlet set er der 808 virksomheder, der samlet set har 3.134 ansatte under ordningen. Dette giver et indtryk af, at det er nogle få virksomheder, der ofte benytter sig af den særlige ordning.

¹⁹ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=1769884>

²⁰ <http://www.sporten.dk/superligaen/forsker-stop-vil-saenke-niveauet>

²¹ http://www.skm.dk/tal_statistik/skatter_og Afgifter/671.html

Tabel 1: Branchefordeling for virksomheder med ansatte under kildeskattelovens § 48 E og 48 F

Optælling pr. 1. januar 2010	Antal virksomheder	Antal ansatte
Landbrug, jagt, skovbrug og fiskeri	0	0
Råstofindvinding	13	181
Fremstillings- virksomhed	128	500
El-, gas- og fjernvarmeforsyning	4	4
Vandforsyning, kloakvæsen, affaldshåndtering og rensning af jord og grundvand	0	0
Bygge- og anlægsvirksomhed	6	11
Engroshandel og detailhandel	164	302
Transport og godshåndtering	43	149
Overnatnings- faciliteter og restaurations- virksomhed	11	23
Information og kommunikation	97	201
Pengeinstitut- og finansvirksomhed, forsikring	77	215
Fast ejendom	5	6
Liberale, videnskabelige og tekniske tjenesteydelser	137	332
Administrative tjenesteydelser og hjælpetjenester	31	96
Offentlig forvaltning og forsvar; socialsikring	7	14
Undervisning	16	910
Sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger	29	70
Kultur, forlystelser og sport	29	122
Andre serviceydelser	6	8
Ekstraterritoriale organisationer og organer	1	1
Uoplyst	4	6
I alt	808	3.134

Som nævnt i ovenstående afsnit er der i dag mulighed for at anvende ordningen i 3 eller 5 år. Det er dog ikke skattemæssigt fornuftigt at vælge at indgå i ordningen i 5 år med et skattetræk på 33 %. Det ville i stedet være en fordel at vælge en kontrakt på 3 år, hvor du opnår et skattetræk på 25% og efterfølgende blive fuld skattepligtig i de resterende to år. Ifølge et notat af Dansk Erhverv, Dansk Industri og KPMG er den lange ordning ikke længere rentabel efter den nye skattereform²².

²² <http://www.nordjyske.dk/erhverv/forside.aspx?ctrl=10&data=4%2c3613848%2c5%2c3>

Som et eksempel kan nævnes en person, der tjener 1. mio. brutto om året. Efter anvendelse af den lange 5 årige ordning, vil personen ved ordningens udløb have 91.400 kr. mindre til sig selv. Dette skal ses i forhold til alternativet, hvor du bliver fuld skattepligtig de sidste to år.

Ud fra det ovenstående eksempel er det ikke en fordel at forlænge ordningen med de sidste to år, hvilket ikke motiverer skatteyderen til at forlænge sit ophold i Danmark med to ekstra år. Dette fremkommer ligeledes i en artikel fra Ingeniøren, hvor forholdene i ordningen ifølge Vestas vil resultere i en mangel på højtuddannede medarbejdere i 2019 i størrelsesordenen 105.000²³. I artiklen udtaler Karina Boldsen, der er direktør for Talent Attraction Denmark hos Vestas:

”Det er utrolig ærgerligt, at Danmark ikke snart får øjnene op for at skabe bedre vilkår for disse specialister. De flytter ofte familien hertil, hvilket i sig selv er en krævende opgave, og derfor er det i den grad upassende, at vi straffer dem med dårlige skattevilkår.”

Dermed bør man eventuelt revurdere forholdene i ordningen for at opnå målet med ordningen, der er at tiltrække højtuddannet arbejdskraft for derved at styrke Danmarks konkurrenceevne. Ordningen har dog på det seneste været meget oppe i medierne i forhold til skattefordelens størrelse og i forhold til en eventuel afgrænsning af ordningens anvendelsesområde. Hermed blev det diskuteret om hvorvidt fodboldspillere, ishockeyspillere og andre sportsudøvere skulle udelukkes for at anvende ordningen, da den oprindeligt var tiltænkt højere uddannelsesinstitutioner og videnstunge brancher.

Som nævnt i starten af afsnittet har Skatteministeriet i 2010 fremsat et lovforslag (L 81) til denne ordning. I lovforslaget lægges der op til en skat på 26 % i 5 år. Dette er en væsentlig ændring i forhold til den nuværende ordning, hvor ordningen er opdelt i 25% i tre år eller 33% i 5 år. Dette lovforslag lægger op til en mere fordelagtig ordning for tilflyttere. Der dog i samme lovforslag lagt op til en forlængelse af den periode, hvor en skattepligtig skal have været ude af dansk skattepligt. På nuværende tidspunkt skal der gå tre år inden man atter kan tilflytte Danmark. Med det nye forslag er der i stedet lagt op til en forlængelse til 10 år, hvormed en person skal have været ude af dansk skattepligt i 10 år før ordningen atter kan benyttes. Hvis dette lovforslag vedtages, vil dette begrænse antallet af danske idrætsudøvere, der kan anvende denne ordning, da der ikke er mange,

²³ <http://ing.dk/artikel/110296-udenlandske-specialister-flygter-fra-danmark>

der har været ude at dansk skattepligt forinden indrejsen. Hermed vil det primært være udenlandske arbejdstagere, der vil kunne benytte sig af denne ordning, hvormed lovens oprindelige formål vil komme i fokus, hvilket er at tiltrække højtuddannet arbejdskraft til Danmark for herved at forbedre den danske konkurrenceevne.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster

I de situationer, hvor en skatteyder er i tvivl om hvilket land, der har adgang til at beskatte en given indkomst, er dette at finde i den foreliggende dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO), hvis der foreligger en DBO landene imellem. I DBO'erne fremstår ligeledes nogle retningslinjer til vurdering af skattemæssigt hjemsted i forbindelse med tvivlsituationer med dobbeltdomicil eller dobbelt ikke domicil, hvorved man kan klarlægge, hvor den enkelte person skal beskattes af den optjente indkomst.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster er en aftale mellem to lande, domicillandet og kildelandet, om hvem der har retten til at beskatte en indkomst. En dobbeltoverenskomst er normalt en folkeretlig bindende traktat, der er indgået mellem to eller flere stater. Dobbeltoverenskomster finder typisk inspiration i OECD's modeloverenskomst. Dette gælder ligeledes langt størstedelen af de danske overenskomster, der er udformet med OECD's modeloversigt som paradigme. En dobbeltbeskatningsoverenskomst skal undgå, at der forekommer international dobbeltbeskatning af en indtægt. Retten til at beskatte en indkomst er reguleret i fordelingsbestemmelserne i OECD's modeloverenskomsts artikel 6-22. Dette gælder lige meget om det er et selskab eller en person. Hvis der alligevel forekommer dobbeltbeskatning, vil der med hjemmel i intern lovgivning eventuelt enten kunne gives lempelse for den ene af de betalte skatter eller delvislempelse efter den anvendte lempelsesmetode.

Dette vil typisk opstå i de situationer, hvor en person vil være fuld skattepligtig til et land, mens han ligeledes har erhvervet indkomst fra et andet land, hvoraf han er begrænset skattepligtig efter KSL § 2 følge danske skattelovgivning. Det kan dog også opstå, hvis personen anses for fuld skattepligtig til begge lande. Oftest vil dette blive et problem, hvis domicillandet beskatter efter globalindkomstprincippet og kildelandet efter territorialprincippet. Ved globalindkomstprincippet, som fremgår af Statsskatteloven § 4, beskatter man enhver indtægt som en fuldskattepligtig person optjener, hvad enten den hidrører her fra landet eller ikke. Hermed skelner man ikke imellem om indkomsten er indtjent i domicillandet eller i kildelandet. Modsætningen hertil er territorialprincippet, som ses ved begrænset skattepligtig indkomst, hvorved man beskatter indkomsten i det land, hvor den er indtjent. Hermed vil der oftest opstå dobbeltbeskatning, da begge lande mener, at de har beskatningsretten.

I pkt. 1 i indledningen til OECD's dobbeltbeskatningsmodeloverenskomst er begrebet "international dobbeltbeskatning" defineret således:

"International juridisk dobbeltbeskatning kan generelt defineres som påligning af sammenlignede skatter i to (eller flere stater) hos den samme skatteyder på det samme grundlag og for samme periode..."

Ud fra OECD's definition kræves således,

- at to eller flere stater opkræver skatter hos den samme skatteyder (*samme skattesubjekt*),
- at opkrævningen vedrører *samme indkomst eller formue*,
- at beskatningen er for *samme periode*, og
- at skatterne skal være *sammenlignelige*

Som nævnt i afsnit om indtrædelse af fuld skattepligt, skal betingelserne for både bopæl og ophold være opfyldt for at fuld skattepligtig til Danmark indtræder. Hvis man ikke opfylder disse to kriterier, vil man ikke kunne anses som værende fuld skattepligtig, jf. KSL § 1, stk. 1. Hermed vil man typisk være begrænset skattepligtig efter KSL § 2. Det er dog kun muligt at blive anset for begrænset skattepligtig, hvis indkomsttypen er nævnt i KSL § 2, stk. 1. Hvis dette ikke er tilfældet, er der ikke hjemmel til at beskatte indkomsten i Danmark, hvormed indtægten vil være omfattet af skattefrihed. Dette gælder for eksempel for kunstnere og sportsudøvere, hvis de ikke indgår i et tjenesteforhold, hvor de er ansat hos en dansk arbejdsgiver. Hermed kan Danmark ikke indeholde kildeskat af den indtjening der er optjent her i landet.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne (DBO) skal hjælpe med til at beslutte hvilket land, der har ret til at beskatte indkomsten hos den skattepligtige person eller selskab. I DBO'erne er fordelingen af beskatningsretten mellem domicillandet og kildelandet aftalt, hvormed der ikke opstår tvivl om hvilket land, der har ret til at beskatte den pågældende indtægt. Hermed undgår man, at der forekommer dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning af personens eller virksomhedens indtægt. Dermed sikre man sig, at der ikke bliver beskattet to gange eller slet ikke bliver beskattet. Tilfælde hvor en indkomst ikke beskattes af hverken domicillandet eller kildelandet, kan dog stadig

forekomme i de tilfælde, hvor ”den gyldne regel” og dermed intern hjemmel til at foretage beskatning, ikke er opfyldt i begge lande.

Grundreglen i Dobbeltbeskatningsoverenskomsten er, at det som udgangspunkt er domicillandet, der har beskatningsretten. Hermed skal der ske lempelse for den evt. betalte skat i kildelandet. Det er domicillandet, der skal reducere sin beskatning med den skat, der er betalt i kildelandet. Dette skyldes, at der i domicillandet bliver beskattet efter Globalindkomst princippet, hvormed der i domicillandet i første omgang vil blive foretaget beskatning af hele den indkomst, der er optjent i kildelandet. Herefter vil domicillandet lempe for den skat der eventuel er betalt til kildelandet.

For at et land kan foretage beskatning efter den gældende DBO, er det et krav, at der er hjemmel i den interne skattelovgivning(”Den gyldne regel”). Dette grunder i, at en DBO ikke udvider dansk beskatningsret og DBO’en ikke har retsvirkning som en lov, men blot er en aftale mellem de to aftalelande om beskatningsretten. Dermed skal der være national hjemmel for at kunne beskatte en indkomst ellers vil det ikke være muligt at foretage beskatning af den pågældende indkomst.

Som tidligere nævnt beskatter man i Danmark efter globalindkomstprincippet. Er der ikke indgået en dobbeltbeskatningsaftale med et land, vil skatten alligevel kunne reduceres efter interne danske regler. Disse regler fremkommer af LL § 33A og LL § 33. Hermed vil det være muligt, at bruge reglerne om eksemption (eksemption med progressionsforbehold) eller ordinær credit til at lempe eller helt undlade beskatningen af en indkomst, hvis der er foretaget beskatning i et andet land. Den foretrukne lempelsesmetode i Danmark er dog creditmetoden. De to metoder for lempelse fremkommer ligeledes af DBO art. 23A og 23B, hvor de ligeledes skal anvendes, hvis kildelandet er tildelt beskatningsretten. Hermed skal domicillandet lempe eller helt bortfalde deres beskatning. Forenklet kan de to former opstilles sådan at credit-metoden beskatter lempelsesbeskattede indkomst, men nedsætter skatten til domicillandet med den skat, der er betalt til kildelandet. Hermed kan der maksimalt opnås fradrag for den i kildelandet betalte skat, jf. LL § 33, stk. 2. Dette er modsætningen til eksemptions-metoden, hvor domicillandet ikke beskatter den indkomst, som kildelandet har fået tildelt beskatningsretten. I OECD’s modeloverenskomst anvendes lempelsesmetoderne eksemption med progressionsforbehold og almindelig credit. I det nedenstående afsnit har jeg opstillet en gennemgang af de to lempelsesformer, hvor der ligeledes er givet nogle eksempler herpå.

Eksempion lempelse:

Ved lempelse af beskatningen efter eksempion, tildeles kildelandet beskatningsretten, hvormed indkomsten ikke kan beskattes af domicillandet. I OECD's modeloverenskomst anvendes lempelsesmetoden eksempion med progressionsforbehold. En væsentlig forskel på de to lempelsesformer er, at kildelandet blot er tildelt beskatningsretten, hvormed det ikke er ensbetydende med at de vil kunne udnytte den. Hvis kildelandet ikke kan opfylde "Den gyldne regel", hvormed der skal være intern hjemmel i lovgivningen for at foretage beskatning af den pågældende indkomst, vil der ikke kunne foretages beskatning. Dette gælder hverken af kildelandet eller af domicillandet, hvormed der vil opstå en gunstig situation for den skattepligtige, idet der opstår dobbelt ikke-beskatning. Dette vil dermed være den mest fordelagtige lempelsesform set fra skatteyderens synspunkt. Som tidligere nævnt foretrækker Danmark ikke denne lempelsesform af samme grund. Der er dog nogle gamle eksempion overenskomster, men alle nye overenskomster er fra dansk side betinget af, at Danmark kan lempe efter credit-metoden.

I nogle overenskomster er der indskrevet ret til subsidiær beskatningsret. Denne aftale er ikke indskrevet i OECD's modeloverenskomst, men er en del af Danmarks aftale med bl.a. de nordiske lande og Storbritannien. Bestemmelsen om subsidiær beskatning er indskrevet i overenskomsterne for at undgå dobbelt ikke-beskatning. Det er dog stadig en nødvendighed at der foreligger intern hjemmel, jf. den Gyldne-regel, hvormed DBO'en ikke i sig selv giver ret til at beskatte. Hermed vil eksempion-lempelsen komme til at ligne credit metoden, hvormed dobbelt ikke-beskatning ikke kan forekomme. Denne bestemmelse er indsat i de nordiske overenskomstens art. 26, stk. 2, som ligeledes giver domicillandet ret til at beskatte hele formuen eller indtægten i de situationer, hvor kildelandet kun delvist har beskattet indkomsten²⁴. En lignende aftale er indsat i overenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, hvor den fremkommer af art. 28 stk. 1. For begge aftalers vedkommende er det stadig en forudsætningen at "den gyldne regel" er opfyldt for at Danmark kan udnytte denne mulighed for subsidiær beskatning.

Ved en dobbeltbeskatningssituation kan der opnås lempelse efter de nævnte lempelsesmetoder. Disse er normalt at finde i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de to lande. I OECD's

²⁴ Skatteretten 3, side 115

modeloverenskomst er lempelserne angivet i art. 23a og 23b. Det er dog ikke i alle tilfælde, hvor der er indgået en aftale om hvem, der har beskatningsretten til en given indtægt. I disse situationer er der indsat en paragraf i Ligningsloven i dansk ret. For at en skattepligtig lønmodtager kan opnå lempelse efter eksemption-metoden, skal betingelserne i LL § 33A være opfyldt. Hermed skal personen være skattepligtig til Danmark efter KSL § 1 og tage ophold i udlandet i mindst 6 måneder. Opholdet må ikke afbrydes af andet end nødvendigt arbejde udført i Danmark med direkte forbindelse til udenlandsopholdet eller på grund af ferie eller lignende i sammenlagt højst 42 dage²⁵.

Credit lempelse:

Lempelse efter almindelig credit vil medføre, at det først og fremmest er kildelandet, der har beskatningsretten af den pågældende indkomst. Hermed skal domicillandet lempe sin beskatning med den i kildelandet indeholdte skat. Der gives dog ikke større fradrag end den i kildelandet betalte skat jf. DBO artikel 23B stk. 1, litra b, eller LL § 33, stk. 2.

Hvis kildelandet, grundet manglende hjemmel til at beskatte denne indtægt, ikke foretager beskatning, skal domicillandet, som beskatter efter globalindkomstprincippet, ikke lempe sin beskatning. På denne måde vil det være sværere at opnå dobbelt ikke-beskatning.

Lempelse ved dobbeltbeskatning og beskatningsretten efter OECD's modeloverenskomst

Der har dog været tvivl om, hvorvidt det spillede en rolle, om man opholdt sig i landet på selve 6-måneders-dagen. Denne hidtil uafklarede praksis i forhold til lempelsesreglerne i LL §33 A blev dog belyst i TfS 2009, 1041, hvor SKAT, Juridisk center, fastlagde, at:

- Ferie eller lignende afholdt i udlandet som afslutning på et udenlandsophold kan medregnes til 6-måneders-perioden.

²⁵ definitionen af ferie eller lignende i afsnittet med fuld skattepligt.

- Ferie eller lignende (under 42 dage) afholdt her i riget (Danmark, Færøerne og Grønland) kan medregnes til 6-måneders-perioden, såfremt skatteyderen opholder sig i udlandet på 6-måneders-dagen for udlandsopholdets start.
- Hvis skatteyderen fortsætter med at arbejde i udlandet efter 6-måneders-dagen, afbryder det ikke i sig selv udlandsopholdet, at skatteyderen opholder sig her i riget på selve 6-måneders-dagen.

Denne sidste nævnte praksis gælder endvidere, hvis skatteyderen fortsætter sit arbejde i et andet udland. Hermed er det ikke forudsætning at personen skal opholde sig i udlandet på selveste dagen.

Lempelsesbrøken:

Hvis man som skatteyder er blevet dobbeltbeskattet af en indkomst, er det skatteyderen selv, der skal påråbe sig lempelse efter creditmetoden eller eksemption med progressionsforbehold efter ny metode (LL § 33 eller 33A). Beløbet som der lempes med er med virkning fra 2008 blevet større. Dette kommer sig af, at det er blevet vedtaget ved lov nr. 1235 Af 24/10 2007, at arbejdsmarkedsbidraget har fået karakter af indkomstskat, hvormed det maksimale beløb, som Danmark skal lempe for efter de to former, er blevet større med et beløb svarende til arbejdsmarkedsbidraget.

Ved udregning af den opnåede lempelse efter credit eller ny-eksemption, anvendes følgende lempelsesbrøk:

$$\text{Lempelse} = \frac{\text{udenlandsk indkomst} \times \text{Dansk skat af globalindkomsten}}{\text{Globalindkomsten}}$$

Denne brøk samler ind den danske og udenlandske indkomst, hvormed den skattepligtiges globalindkomst fremkommer.

Ved udregning af creditlempelse vil dette kræve, at der bagefter laves en sammenligning af den lempelse man kommer frem til og den udenlandske skat. Hermed skal man vælge den mindste af de

to beløb, hvilket giver det beløb den danske skat skal reduceres med. Som ovenfor nævnt vil denne beregning fra indkomståret 2008 blive inklusiv arbejdsmarkedsbidraget.

Hvis der er indkomst fra flere lande, er det ikke nok at lave en fælles lempelsesberegning. Dermed skal der udarbejdes en lempelsesberegning for hvert af de lande, man har indkomst fra. Hvis der er fradrag i den udenlandske indkomst, skal dette fratrækkes før den udenlandske indkomst indgår i lempelsesbrøken.

Fraflytningsbeskatning

Når den fulde skattepligt til Danmark ophører, eller man bliver hjemmehørende i en anden stat efter bestemmelserne herom i en DBO, er der nogle forhold man bør være opmærksom på. Dette gælder i forhold til:

- Indbetalinger på pensioner
- Aktieudbytter
- Kursgevinster og – tab
- Etablerings- og iværksætterkonti
- Aktiver berettiget til af - og nedskrivning

Inden for disse områder sker der ændringer i forbindelse med fraflytning fra Danmark og den danske skattepligt. Hvis fuld skattepligt til Danmark ophører og man vælger et andet udland som domicilland efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil dette kunne påvirke de ovenstående punkter. De enkelte ændringer er beskrevet nedenfor:

Indbetalinger på pensioner:

Når man fraflytter Danmark og ophører som fuld skattepligtig opgiver man muligheden for at få fradrag for indbetalinger på pensionsordninger omfattet af PBL. Disse bestemmelser fremkommer af PBL §§ 19A-19F.

Hvis man har en pensionsordning med løbende udbetalinger eller en ratepension, der administreres af en arbejdsgiver, og der er foretaget ekstraordinært store indbetalinger til ordningen de sidste fem år (ti år for hovedaktionærer) forud for fraflytningen, kan den skattepligtige indkomst blive forhøjet for det eller de indkomstår, hvor pensionsindbetalingerne er sat op. Det gælder dog kun, når indbetalingerne overstiger en vis procentdel (normalt 20 procent) af den samlede lønindtægt. Forhøjelser, der er aftalt før femårsperioden, eller forhøjelser, der fx sker som følge af en kollektiv aftale, ses der også bort fra.²⁶

Hvis man har indbetalt til en pensionsordning med løbende udbetalinger eller til en ratepensionsordning i mindre end ti år, kan man få en regulering (efterbeskatning) af tidligere års fradrag, hvis indbetalingerne stoppes eller nedsættes.

Aktier:

Ved fraflytning fra Danmark ophører aktierne med at være under dansk skattepligt, hermed anses aktier og andre værdipapirer som værende realiseret til en handelsværdi på fraflytningstidspunktet. Dette gælder lige meget om værdipapirerne er realiseret eller urealiseret. Hermed skal der fra fraflytningstidspunktet opgøres en eventuel skattepligtig gevinst eller fradragsberettiget tab. For ikke at skulle betale en evt. skat af aktieavancen i forbindelse med fraflytningen, kan man i denne forbindelse opføre en henstandskonto, hvormed man ikke skal betale den opgjorte skat med det samme. Hermed kan man vente og afbetale på henstandskontoen fx i forbindelse med udbetaling af udbytter eller lignende, hvor dette blot modregnes i henstandskontoen, jf. Aktieavancebeskatningslovens (ABL) § 39. Denne regel om *Henstandskonto* trådte i kraft pr. 30. maj 2008, men gælder ligeledes også for tidligere fraflyttede. Der gælder dog nogle regler for at kunne anvende henstandsmuligheden. For ikke at skulle betale skat af den realiserede gevinst med det samme, skal personen ved fraflytningstidspunktet have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 ud af de sidste 10 år.

Der er på det seneste lavet væsentlige ændringer af henstandsreglerne, der vil reducere henstandskontoen i forbindelse med de nedenstående oplyste tilfælde:

²⁶ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=119289&vId=201231>

- Betinget af udarbejdelse af beholdningsoversigt
- Henstand bortfalder ved salg (som tidligere)
- Henstand bortfalder ved modtagelse af udbytter
- Henstand bortfalder ved modtagelse af lån
- Henstand bortfalder ved salg til udstedende selskab
- Henstand bortfalder ved øvrige udlodninger og dispositioner, der potentielt kan påvirke aktiernes kursværdi

Reglerne gælder dog ikke i to tilfælde. Dette gælder, hvis aktiebeholdningen ved fraflytningen ikke overstiger en værdi på DKK 100.000 pr. person. Hermed kan uudnyttede beløb ikke overføres ægtefæller imellem.

Det andet tilfælde, hvor reglerne ikke gælder, er hvis beholdningen af børsnoterede aktier pr. 31/12-2005 var under DKK 100.000, og som kan sælges skattefrit.

Aktiver berettigede til af – og nedskrivninger:

For erhvervsdrivende i personligt regi, vil en fraflytning fra Danmark have indflydelse på behandlingen af aktiver og dermed af- og nedskrivning af disse. Ved fraflytning anses aktivet som afhændet til en handelsværdi på fraflytningstidspunktet, hvilket ikke kan overstige anskaffelsessummen. Dette gælder dog kun for de aktiver, hvor Danmark ikke beholder beskatningsretten ved fraflytningen. Dette gælder i mellemtiden dog ikke for aktiver, hvor Danmark stadig bevarer beskatningsretten, hvilket gælder fx fast ejendom, der ligger her i landet eller hvis aktiverne er knyttet til et fast driftssted beliggende i Danmark. Et fast driftssted er typisk en filial, et kontor, et værksted eller lignende²⁷.

²⁷ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=119289&vId=201231>

Beskatning af suspensive og resolutive aftaler

Ved beskatning i forbindelse med indgåelse af aftaler er det centralt, hvornår aftalen er indgået og på hvilke vilkår. En aftale kan være betinget af, at nogle betingelser opfyldes. Derved kan retsvirkningen først indtræde, idet at disse betingelser opfyldes. Disse betingelser og dermed indtræden af retsvirkningen vil hermed påvirke tidspunktet for beskatningstidspunktet.

Man opdeler disse betingelser i to grupper, de *resolutive*- og de *suspensive* betingelser, som er karakteriseret efter om hvorvidt der er usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver indgået eller ej²⁸. Denne vurdering laves ud fra en række betingelsers udsigt til at blive opfyldt, hvormed kontrakten eller aftalen bliver opfyldt.

De resolutive betingelser vil ikke udskyde beskatningstidspunktet idet, at beskatningen indtræder på aftaletidspunktet, da der ikke er tvivl om hvorvidt betingelserne og dermed aftalen bliver opfyldt og aftalen dermed bliver indgået. Hermed er der kun en ubetydelig usikkerhed for at betingelserne ikke opfyldes, hvilket resulterer i, at der vil blive foretaget beskatning fra aftalens indgåelse.

Som modsætning hertil er de suspensive betingelser. Denne type betingelser er karakteriseret ved, at der eksisterede en reel usikkerhed, om hvorvidt disse opfyldes og kontrakten eller aftalen hermed træder i kraft. I disse situationer rykkes beskatningstidspunktet til det tidspunkt, hvor betingelserne blive opfyldt eller at der i aftalen ikke længere anses for at være indeholdt en reel usikkerhed.

Et eksempel på en suspensiv betinget kontrakt, kan være i de situationer hvor der i forbindelsen med kontraktens indgåelse skal opfyldes nogle i kontrakten opstillede krav for at denne anses for gyldig og dermed indgået. Dette kan fx være det obligatoriske lægetjek i forbindelse med ansættelse af sportsudøvere, der er en betingelse for at kontrakten kan anses for værende indgået.

Det centrale i forhold til disse situationer er, om hvorvidt der er en usikkerhed for at betingelserne opfyldes og om aftalen dermed træder i kraft. Disse situationer kommer an på en konkret vurdering af den enkelte situation. Grænsen mellem suspensive og resolutive aftaler kan være både i teorien og i praksis vanskelig at finde. I begge situationer forelægger der en aftale mellem parterne, men ud

²⁸ Jf. LV 2009-2 E.A.3.1.2

fra et skatteretligt synspunkt kan det i nogle tilfælde være svært at vurdere, om aftalen er resolutiv eller suspensiv.

Ved stillingtagen til om en aftale er resolutiv eller suspensiv, er det centrale om der forekommer en reel usikkerhed. Skatteretligt anses aftaler som udgangspunkt for værende resolute, hvormed beskatningen foretages ved aftalens indgåelse. Suspensive aftaler anses først at have retsvirkning fra det tidspunkt, hvor de suspensive betingelser er opfyldt.

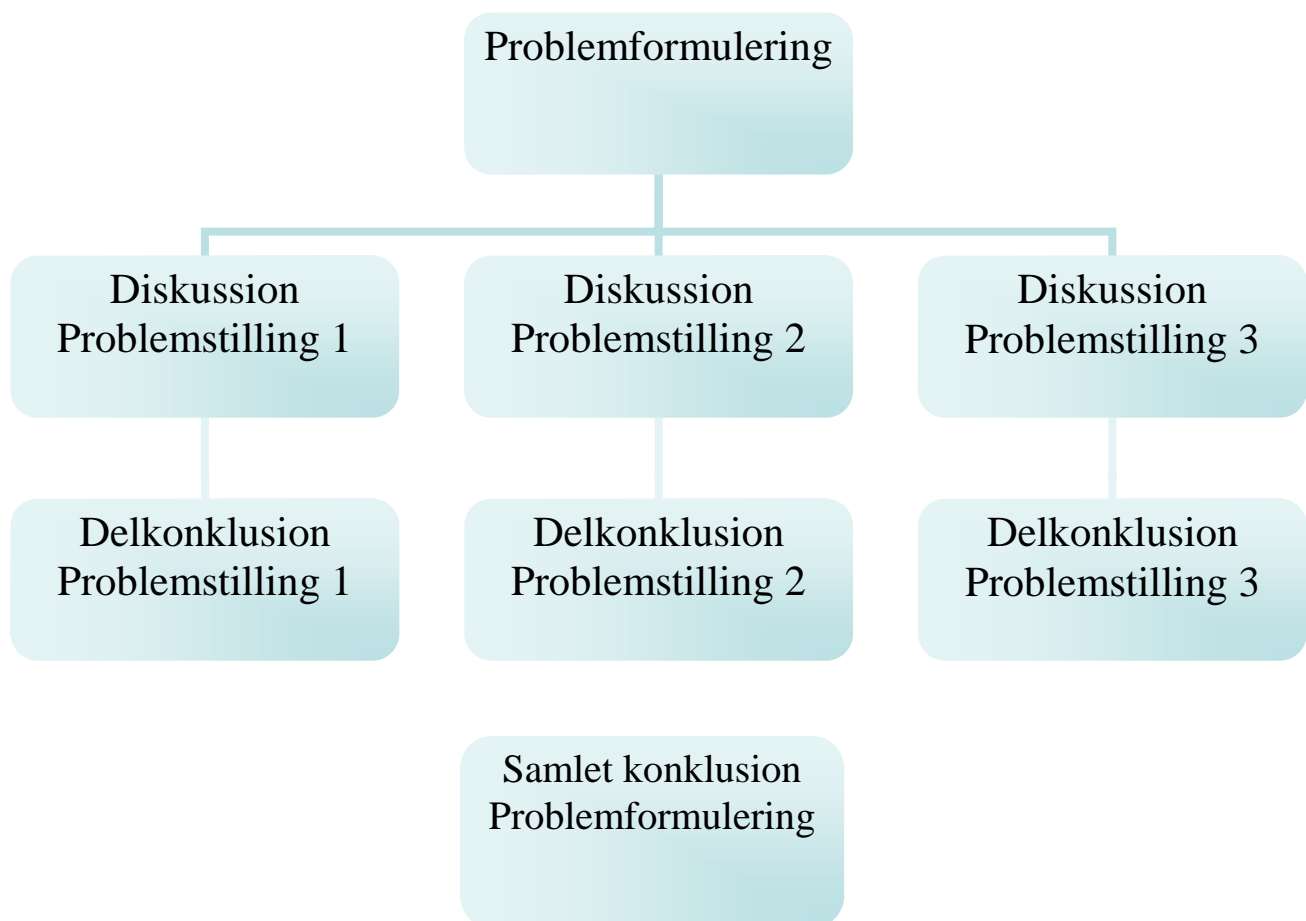
I forhold til kontraktens indgåelse kan der opstå forskydning af beskatningen i en situation, hvor der er nogle betingelser, der skal være opfyldt for at kontrakten kan anses for værende gyldig. Dette kan fx være at arbejdstageren forpligter sig til at tilflytte landet i forbindelse med ansættelsen eller en fodboldspiller, der skal gennemgå nogle undersøgelser inden kontrakten endeligt kan anses for værende bindende for begge parter. Disse eksempler vil kunne forskyde beskatningen, hvis der er en reel usikkerhed om kontrakten endeligt gennemføres. Hermed vil betingelserne være resolute, hvormed det ikke vil have indflydelse på beskatningstidspunktet, da der ikke er en reel usikkerhed og det dermed blot er en formalitet. Disse sager afhænger af den konkrete vurdering af usikkerheden i forbindelse med den enkelte kontraktens indgåelse. Hermed er det først når betingelserne er opfyldt, at aftalen er bindende for begge parter, og dermed kan foretages beskatning af fx et ”sign on fee” eller en anden form for vederlæggelse i forbindelse med kontraktens indgåelse.

I sagen om Søren Andersen afviste man, at det obligatoriske lægetjek i forbindelse med indgåelse af kontrakten skulle indeholde en reel usikkerhed. Tidspunktet for kontraktens indgåelse og beskatningen af det udbetalte sign on fee kunne dermed ikke udskydes.

Se side 426, 399, 1030 i lærebog om indkomstskat

Diskussionsafsnittet

Efter indledningsvist at have gennemgået den lovgivning og domspraksis, som vil have kunne indvirkning på kontraktens indgåelse i forbindelse med til- og fraflytning Danmark, vil de forskellige problemstillinger herefter blive diskuteret. Der vil blive taget udgangspunkt i de problemstillinger, som er nævnt i starten af projektet, som blev nævnt i forbindelse med Søren Andersen-dommen. Problemstillingerne vil blive diskuteret og sammenholdt med artikler og domspraksis på dette område. Diskussionsafsnittet er opdelt, så de forskellige problemstillinger er diskuteret individuelt og en efterfølgende delkonklusion, hvormed delkonklusionerne til sidst er sammenholdt i en endelig konklusion på projektets problemformulering, som set i den nedenstående figur. Denne figur viser blot systemet i min opbygning, da der i den nedenstående figur kun er angivet 3 diskussionsafsnit, men som læseren vil kunne se, er der foretaget en opdeling i 5 diskussionsafsnit.



I det nedenstående diskussionsafsnit vil jeg indledningsvist gennemgå problematikken for, hvornår man anses for være fuld skattepligtig til Danmark, da dette var et af de punkter, hvor Skatteministeriet og Landsretten/Højesteret ikke var helt enige om udfaldet. Herefter vil jeg gennemgå de problemstillinger, der kom frem i sagen og som er anført i dette projekts afsnit om problemstillinger. Disse vil blive diskuteret og holdt op imod gældende praksis og artikler omhandlende disse problemstillinger. Hermed vil dette ende ud i en konklusion på hele projektets problemformulering, der lyder følgende:

Hvornår er man fuld skattepligtig til Danmark i forbindelse med kontraktens indgåelse og har det indflydelse på beskatningstidspunktet, hvornår man påbegynder arbejdet?

For at kunne svare på denne problemformulering, har jeg i diskussionsafsnittet medtaget det udkast fra SKAT, hvor der har svaret på de spørgsmål, som FSR's skatteudvalg fremsendte i forbindelse med domsafsigelsen af Søren Andersen-sagen (bilag 1) og den efterfølgende artikel i SR-skat, SR.2008.0030.

Indtrædelse af fuld skattepligt i forbindelse med erhvervelse af fast bolig?

I kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, står skrevet følgende hovedregel: ”*pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler personer, der har bopæl her i landet*”.

Hermed fastslås det ved et af de objektive krav, at man som udgangspunkt er skattepligtig til Danmark, hvis man har erhvervet fast ejendom eller på anden vis kan anses som havende rådighed over en fast ejendom. Det fremgår af forarbejderne til loven, jf. CIR nr. 135 af 4-11-1988, at fortolkningen af loven skal ske efter samme principper, som efter statsskatteloven. I det nævnte cirkulære, kapitel 1, 3.pkt. anføres bl.a. omkring fastlæggelsen af bopæl:

”Ved afgørelsen af, om denne betingelse er opfyldt, lægges der vægt på, om de pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at de agter at have hjemsted her”.

Det kan dermed konstateres, at der er tale om et tilknytningskriterium. Dette indeholder såvel subjektive, som objektive momenter, hvilket jeg vil se nærmere på.

Som tidligere beskrevet er der to måder hvorpå, man kan blive fuld skattepligtig til Danmark. Dette kan forekomme ved ophold over 180 dage eller ved etablering af bopæl i Danmark i forbindelse med at man samtidig tager ophold i landet jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og KSL § 1, stk. 1, nr. 2.

I Søren Andersen-sagen var SA fuldt skattepligtig fra sit første ophold i Danmark i forbindelse med kontraktunderskrivelsen. På daværende tidspunkt havde han endnu ikke anskaffet bolig i Danmark, men boede efterfølgende hos sine forældre et par dage inden han flyttede på hotel. Landskatteretten og Højesteret kom frem til, at Søren Andersen (SA) ikke havde stiftet bopæl i forbindelse med tilflytningen til Danmark og gav dermed ikke Skatteministeriet medhold i dette anbringende.

For at man har stiftet bopæl, er det, jf. teori afsnittet angående indtrædelse af fuld skattepligt, ikke nok at leje et hotelværelse, da dette ikke kan statuere bopæl, da denne ikke er uopsigelig for en periode, hvormed skatteyderen kan fraflytte landet fra den ene dag til den anden. Det skal i denne

forbindelse dog nævnes, at SA stadig havde bopæl og familie i England, hvormed han som udgangspunkt i forhold til DBO'en art. 4 skulle anses som værende hjemmehørende i England. Hans kone havde dog i denne forbindelse angivet, at hun påregnede at flytte til Danmark, da hun d. 15. august 1999 tilmeldte sig folkeregisteret i Danmark.

Som ovenfor nævnt tager SA ophold hos sine forældre, hvor han låner et værelse i et par dage fra d. 12. – 16. august. Dette kan ikke anses for at statuere fast bopæl, hvilket blandt andet kommer sig af, at han ikke er tilflyttet England direkte fra sine forældre og i mellemtiden har haft fast bopæl i England, jf. SKM.2001.22. LSR.

I SKM.2001.22. LSR blev en skatteyder anset for at opretholde bopælen og dermed skattepligten til Danmark²⁹. Skatteyder boede på et værelse hos sine forældre. Personen rejste med sin kæreste på ferie i USA og havde på forhånd ikke kunne opnå arbejdstilladelse i landet. Personens fulde skattepligtige til Danmark var ikke ophørt, idet værelset stadig stod uberørt hos forældrene. Hermed anså man stadig den skattepligtige for at have bopæl til rådighed i Danmark, da han ikke havde erhvervet bopæl i USA. Hvis dette skulle have været undgået, skulle værelset i stedet have været indrettet, så det ikke umiddelbart stod uberørt og dermed ikke var til rådighed for skatteyderen.

I Søren Andersen-sagen havde SA ikke boet hos sine forældre før afrejsen til England og dermed vil man ikke anse et ophold hos forældre i et par dage som statuerende bopæl. Herefter flytter han på hotel, hvor han bor i en periode frem til han køber en bolig og familien tilflytter Danmark. Et hotelværelse kan ikke anses som en bopæl i skatteretlig forstand og kan dermed ikke danne grundlag for statuering af fast bopæl i Danmark, hvormed han først stifter bopæl i skatteretlig forstand, idet han senere køber eller lejer en bolig. Hermed kommer Landsretten og Højesteret ligeledes korrekt frem til ud fra en objektiv bedømmelse, at Søren Andersen ikke ved første indrejse i landet kan anses at have fast bopæl i Danmark og derigennem anses som fuld skattepligtig.

I teorien har der været en del diskussion om, kildeskattelovens bopælskriterium fordrer en bolig i Danmark, eller om det er af mere subjektiv karakter, således at skatteyderens hensigt er afgørende. Man sondrer traditionelt mellem subjektive og objektive fortolkningsteorier. Ved den subjektive fortolkningsteori tillægger man motiverne stor vægt i forhold til den objektive fortolkningsteori,

²⁹ Ligningsvejledningen, 2009-2, s. 19

hvor det er lovens ordvalg, der tillægges den afgørende vægt. Domstolene her i landet følger ikke noget enkelt princip. Det er i stedet en vurdering af de subjektive som de objektive forhold holdt op imod lovens formål.³⁰ Ved afsigelse af denne dom er man måske rykket mere hen imod den mere objektive bedømmelse frem for de subjektive forhold. Landsretten og Højesteret kom frem til at Søren Andersen ikke havde anskaffet fast bopæl i Danmark og lagde dermed ikke vægt på de subjektive forhold i forhold til kontraktens formulering, hvormed han forpligtede sig til at bo i nærheden af Odense.

I de tilfælde hvor lønmodtageren har børn og ægtefælle i Danmark, men selv opholder sig i udlandet, vil der efter praksis ofte blive statueret bopæl i Danmark, idet de familiemæssige og økonomiske interesser til Danmark må siges, at have en så subjektiv tilknytning, at der reelt foreligger bopæl. I Søren Andersen-dommen gik man mod denne opfattelse. Dette skyldes formentligt, at hans hustru d. 15. august havde tilmeldt sig folkeregistreret i Danmark, hvormed hun tilkendegav, at hun ligeledes ønskede at tilflytte Danmark. Hermed ville de familiemæssige og økonomiske interesser være samlet i Danmark, hvormed der ikke kunne være tvivl om hvorvidt Søren Andersen ville være hjemmehørende i Danmark ifølge artikel 4 i DBO'en mellem Danmark og England.

Med udsendelsen af SKM 2007.370.SKAT ændrede SKAT den hidtidige kvalifikationen af et sign on fee til at være forudbetaling af løn. Det er dog i denne forbindelse et spørgsmål, om Danmark kan foretage beskatning af denne indkomst, hvis der ikke er stiftet bopæl i Danmark og der ikke inden underskrivelsen er taget ophold i Danmark. Hermed går SKAT mod den almene kendte praksis, hvor det er det objektive krav til en bopæl jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, der er i fokus. Efter min mening er der ikke hjemmel i lovgivningen til, at en person kan anses for fuld skattepligtig til Danmark på baggrund af en kontrakts indhold, hvormed der efter min mening ikke kan foretages beskatning af personen, før der som minimum tages ophold i Danmark i en periode på minimum 6 måneder jf. KSL § 1, stk 1, nr. 2, hvilket er omtalt i det efterfølgende diskussionsafsnit. SKAT's udmelding har ikke hjemmel i den danske skattelovgivning, hvilket Jan Børjesson ligeledes omtaler i sin artikel, SR.2008.0030, der er skrevet på baggrund af SKM2007.370.SKAT. I artiklen kommer han frem til følgende konklusion:

³⁰ Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, s. 133

”Konklusionen er, at det må antages, at SKATs ændrede praksis ikke er lovmedholdelig, og at problemstillingen som følge af den praksis, som SKAT nu har udmeldt, må finde sin endelige afgørelse ved domstolene.”

Hermed afventes det, at denne praksis afprøves ved domstolene, så spørgsmålet kan afklares mere autoritativt.

Delkonklusion

I forbindelse med indtræden af fuld skattepligt, er der nogle objektive og subjektive forhold, der alle er medbestemmende til om man er fuldt skattepligtig, begrænset skattepligtig eller ikke er indtrådt som skattepligtig til Danmark.

De objektive forhold er som ovenstående afsnit omtaler *ophold og bopæl*. Man kan blive fuld skattepligtig i forbindelse med både ophold og anskaffelse af bopæl. I forhold til de objektive forhold skal man tage ophold i Danmark i en periode på over 180 dage eller anskaffe bopæl og tage ophold i landet for at man kan blive anset som fuld skattepligtig.

Skatteministeriet kom i deres behandling af Søren Andersen-sagen frem til at fuld skattepligt var indtrådt med baggrund i bopælspligten. Dette var dog ikke landsskatterettens og Højesterets konklusion. Jeg har i ovenstående diskussionsafsnit analyseret forholdene i sagen, hvorved jeg ligeledes er kommet frem til den konklusion, at Søren Andersen ikke kunne anses at være fuld skattepligtig på baggrund af bopælspligten. Dette skyldes, at Søren Andersen på baggrund af sit ophold hos sine forældre og på et hotelværelse, ikke kan anses for at have stiftet bopæl i skatteretlig forstand, hvormed fuld skattepligt ikke kan have været indtruffet på baggrund af KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Om der i stedet kunne etableres fuld skattepligt på baggrund af opholdet, hvilket er det andet af de objektive forhold, vil jeg se nærmere på i det nedenstående afsnit.

Indtrædelse af fuld skattepligt i forbindelse med ophold i Danmark over 6 mdr.?

Som et alternativ til KSL § 1, stk. 1, nr. 1, er det mulig at blive fuld skattepligtig uden at have stiftet bopæl, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Dette sker i forbindelse med ophold i Danmark, hvor opholdet overstiger 6 måneder (respektivt 180 dage). Herved er et kortvarigt ophold i udlandet på grund af *ferie eller lignende...* i sammenlagt 3 måneder af gangen eller 180 dage om året, ikke nok til at afbryde den fulde skattepligt. Hvad der går ind under et kortvarigt ophold står beskrevet i ligningsvejledningen omkring dobbeltbeskatning, hvor den tidsmæssige ramme er afgrænset.

Et ophold på over 180 dage afbrydes ikke ved Ordlyden *ferie eller lignende* er ikke defineret yderligere og giver derfor et vist spillerum, hvilket også har givet anledning til en række tvivlsspørgsmål. Ligeledes er der ikke angivet noget om afgrænsningen eller definitionen i forarbejderne, hvormed man må læne sig op af praksis på området.

Det at SA opholder sig i England i forbindelse med salg af sin ejendom og klargøring af andre forhold i forbindelse med flytningen til Danmark, blev anset for at have privat karakter. Hermed kunne det ikke anses som grundlag for ophør af perioden på 180 dage, hvormed det stadig er første indrejse, der danner grundlag for indtræden i den fulde skattepligt.

SA tager ophold i England over flere omgange. Disse ophold er for at afvikle og sælge boligen i England, da han ifølge kontrakten, har forpligtet sig til at bo i området omkring Odense. Da han er overgået til den danske klub, spilles der ikke kampe for den engelske klub, hvormed opholdet vurderes som værende af ren privat karakter. Ud fra den vurdering, at opholdet er ren privat og dermed ikke er erhvervsmæssig på nogen måde, vil dette ikke kunne afbryde opholdet i Danmark, der blev anset for at starte ved det første ophold d. 12. august 1999.

Efter min vurdering er dette dog ikke af ren privat karakter, da det er en nødvendighed for at opretholde eller etablere en regelmæssig, løbende personlig varetægelse af indtægtsgivende erhverv. Dette skal begrundes i SA's forpligtelse til at bo i området omkring Odense, hvormed han ikke havde noget valg. Om hvorvidt dette er nok til at afbryde opholdet i Danmark, som blev startet ved kontraktens underskrivelse, er dog uvist.

Det var denne bestemmelse i KSL, som var hjemmel til beskatning af SA som fuld skattepligtig. Han blev dog anset som fuld skattepligtig fra første indrejse i Danmark, inden han havde underskrevet kontrakten og inden han havde stiftet bopæl. Denne sags udfald er dog blevet diskuteret meget, idet man anser ham som fuld skattepligtig fra kontraktens underskrivelse uden at have stiftet bopæl og fra hans første ophold i Danmark. Hermed er det en vurdering ud fra kontraktens indhold, at man beskatter ud fra og ikke de faktiske omstændigheder. Man anså ikke hans ophold i England, som værende nok til at afbryde opholdet i Danmark, hvormed han blev skattepligtig fra første ophold med tilbagevirkende kraft efter KSL § 8, stk. 1, idet han opholder sig i landet over 180 dage eller får fast bopæl i Danmark.

Delkonklusion

Udover fast bopæl, kan man ligeledes blive fuld skattepligtig på baggrund af et ophold på over 180 dage. Dette ophold kan blive afbrudt, hvis man opholder sig i et kontraherende land i længere tid end det, der anses som et ”kortvarigt ophold”. Opholdet regnes fra første indrejse i Danmark med mindre det afbrydes af et ophold i et andet land, der overstiger perioden eller ligger udenfor definitionens anvendelsesområde for et ”kort varigt” ophold.

Dette er tidsmæssigt defineret ved et ophold på under 3 måneder, men er ikke yderligere defineret i objektive forskrifter, hvormed det giver en vis usikkerhed/spillerum. I min undersøgelse var jeg inde at se i forarbejderne til kildeskatteloven, hvor der ikke var angivet noget om forståelsen af hvad, der gik ind under formuleringen, ”ferie eller lignende”.

Hermed bør man være opmærksom på dette, når man tilflytter Danmark, da man ellers vil blive anset som fuld skattepligtig fra første indrejsning, hvis dette ikke anses for værende afbrudt.

Hermed vil jeg henvise til de næste afsnit, hvormed man muligvis kan undgå denne situation ved at overveje, hvor og hvornår man indgår den endelige kontrakt. Herved kan man flytte tidspunktet for indtræden i den fulde skattepligt, hvis dette er ønsket.

Hvad er sign-on-fee mv. vederlag for og hvordan skal denne indkomst beskattes?

Når det er fastlagt, hvor skatteyderen er skattepligtig til, vil det dernæst være interessant at se på, hvad indkomsten skal beskattes som og om den overhovedet kan beskattes i Danmark.

I KSL § 2 er opstillet nogle indkomstsformer, der vil medføre begrænset skattepligt. Hvis en indtægt ikke er opremset herunder, vil der ikke være hjemmel i lovgivningen til at foretage beskatning. For at der kan tages stilling til, om der kan foretages beskatning, er man først nødt til at få fastlagt, hvad indtægten som fx sign on fee kan karakteriseres som. Der er ikke enighed om hvad et sign on fee skal karakteriseres som og da det ikke er afprøvet ved domstolene, kan teoretikere, praktikere og SKAT kun gisne om, hvad den gældende ret bliver. Hermed afventer man en sag ved domstolene, der kan fastlægge, hvad sign on fee's er betaling for.

I advokat, Jan Børjesson's artikel i SR-SKAT udtaler han følgende:

For at vurdere de skattemæssige konsekvenser af modtagelse af "sign on fee", er det nødvendigt indledningsvist at analysere, hvad "sign on fee" udgør betaling for, herunder navnlig om "sign on fee" udgør vederlag for: udførelse af personligt arbejde i tjenesteforhold i kontraktperioden, eller om "sign on fee" er betaling for noget andet, eksempelvis et immaterielt aktiv i form af en kontraktrettighed."

Diskussionen er dermed opdelt i, om hvorvidt sign-on-fee er "forudbetaling af løn" eller kan betragtes som et engangsvederlag, der skal ses som "kompensation for en unormal lang kontraktperiode". Denne kvalifikation vil have indflydelse på, om der skal indeholdes A-skat, AM-bidrag og om der overhovedet er hjemmel i dansk lovgivning til at foretage beskatning. Hermed er det af stor økonomisk betydning for den pågældende skatteyder, hvordan denne udbetaling kvalificeres.

SKAT har løbende ændret deres holdning til dette område, men med udsendelsen af SKM2007.370.SKAT, der erstattede den hidtidige opfattelse, som fremgik af SKM2002.110.TSS, blev nogle af tvivlsspørgsmålene i forhold til SKAT's holdning, besvaret. Ifølge den hidtidige opfattelse, som fremgik af SKM2002.110.SKAT var sign on fee ikke A-indkomst, hvormed det

ikke kunne anses som værende vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Der var dog i cirkulæret lagt op til mulighed for, at der i særlige tilfælde alligevel kunne opstå skattepligt til Danmark. Dette er i de tilfælde, hvor der var forholdsvis stor forskel mellem den månedlige lønudbetaling i forbindelse med spillerens daglige arbejde i klubben og det sign on fee, der var udbetalt i forbindelse med underskrivelsen. Her er det muligt ud fra en omgåelsesbetragtning, at beskatte en forholdsvis andel af det udbetalte sign on fee som løn, der er betalt forud for ansættelsens tiltræden og dermed skal beskattes i Danmark. Dette gælder lige meget om kontrakten er underskrevet i udlandet eller ej, hvis det vurderes, at der bevidst er foretaget omgåelse af loven.

Med ændring af denne praksis anses ”sign on fee” dermed som ”forskud på løn”, som udbetales i forbindelse med kontraktunderskrivelsen. Ved denne handling anses arbejdstageren dermed for, at bekræfte tilsagnet om udførelse af et personligt arbejde i tjenesteforhold i kontraktperioden. Med denne opfattelse anses det udbetalte sign on fee for A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 1, hvormed arbejdsgiveren skal indeholde skatter i henhold til kildeskattelovens § 46 og udbetale feriepenge af det udbetalte ”sign on fee”. Dette er ligeledes svaret, der blev givet til FSR’s skatteudvalg, der i forbindelse med udsendelsen af SKM2007.370.SKAT stillede 16 spørgsmål til et møde med Skattekontaktudvalget (bilag 1).

Udbetaling af et sign-on-fee er, jvf. ovenstående, ikke betinget af, at der ydes et stykke arbejde af lønmodtageren. Hermed blev det ligeledes argumenteret for i H2008.103/2007, at vederlaget var kompensation for den relative lange ansættelsesperiode, som lød på 3-5 år. Denne ansættelsesperiode er markant længere end almene ansættelsesforhold og er uopsigelige for begge parter.

Denne opfattelse bakkes op af advokat, Jan Børjesson, der omtaler den civilretlige og skatteretlige definition af sign-on-fee i en artikel i SR-skat(SR.2008.0030), der er skrevet på baggrund SKAT’s ændring af praksis for beskatning af sign-on-fee’s. I denne artikel kommer han ligeledes frem til, at der ikke er civilretligt grundlag for at anse et sign on fee som forudbetaling af løn. Han argumenterer i stedet for, at der er tale om et beløb, der udbetales for indgåelse af den uopsigelige ansættelseskontrakt, der har en forholdsvis lang kontraktperiode. Hermed anser han ikke sign on fee som vederlag for en personlig arbejdsindsats.

Ansættelsen af Søren Andersen skete under den hidtidige opfattelse, hvormed der var mulighed for at han kunne slippe for betaling af A-skat af det udbetalte sign on fee. I Søren Andersen-dommen afsagt i Højesteret, var sign-on-fee dog relativ stort i forhold til det månedlige vederlag på kr. 25.000. Denne løn var relativ lille i forhold til andre kontrakter, der var indgået i Superligaen. Den lille månedsløn sammenholdt med det relativt store sign-on-fee blev anset som et forsøg på at omgå skattereglerne og hermed slippe med en lempeligere beskatning, hvormed SKAT anså en del af det udbetalte sign on fee som forudbetaling af løn.

I en anden sag om udbetaling af en slags stay on fee ved udstationering af med arbejdere til USA, drejede det sig om et dansk selskab, der blev solgt til et amerikansk selskab. Ved dette salg skulle der udstationeres et antal medarbejdere til det amerikanske selskab i forbindelse med opstarten. For medarbejderne i det danske selskab udløste dette en såkaldt unit award, som ville blive udbetalt, når overdragelsen var gået igennem. Dette gjaldt dog ikke for de udstationerede medarbejdere, der først ville erhverve ret, idet de påbegyndte udstationeringen i USA³¹. Herefter var det således et spørgsmål, hvor de udbetalte unit awards skulle beskattes. Dette var dog kun et tvivlsspørgsmål i forhold til de udstationerede medarbejdere, da de andre var bosat og dermed fuld skattepligtig til Danmark. I forhold til de udstationerede medarbejdere, var det et spørgsmål om Danmark kunne beskatte de udbetalte unit awards. Der blev i denne situation henvist til praksis omkring sign on fee.

Landskatteretten kom frem til, at Danmark ikke kunne foretage beskatning, hvilket gik mod den opfattelse som Ligningsrådet havde fundet frem til. Dette gav anledning til en genovervejelse fra Skatteministeriet, der endte med følgende konklusion:

”Det er tvivlsomt om sign on fee kan hævdes at være vederlag for noget andet end personligt arbejde, som en sportsudøver ved kontraktunderskrivelsen forpligter sig til at yde fremover. Sportsudøveren påtager sig ved kontraktunderskrivelsen en forpligtelse til at flytte klub og påbegynde en ansættelse hos sin nye arbejdsgiver, og det vil være vanskeligt at se, hvordan man skulle kunne hævde, at arbejdsgiveren ved kontraktunderskrivelsen opnår nogen anden ydelse af værdi, som sign on fee’et kan anses for betaling for, end netop sportsudøverens tilsagn om udførelse af et personligt arbejde i tjenesteforhold i kontraktperioden.”

³¹ Bilag 1 – FSR skatteudvalg

Denne udtalelse stemmer overens med den holdning som Jan Pedersen udtrykker i "Idræt & Jura", 1997, side 139. Heri skriver Jan Pedersen:

"Overgangssummen er skattepligtig for spilleren, såfremt han ved kontraktunderskrivelsen havde bopæl i Danmark. Selvom det måske i skatteteoretisk henseende kan diskuteres, om en modtaget overgangssum er en skattepligtig indtægt eller et "slag" af et skattefrit formuegode, er der næppe tvivl om, at overgangssummen er et supplement til den almindelige periodiske løn i klubben. Derfor må overgangssummen betragtes som et skattepligtigt honorar."

Advokat Jan Børjesson argumenterer i sin artikel i SR-SKAT i stedet for, at et sign on fee ikke er forudbetaling af løn. Dette var ligeledes den holdning SA's forsvarer argumenterede for i Højesteret, men Højesteret undlod desværre at tage stilling til dette anbringende. Det er i stedet fælles for disse to personer, at sign on fee'et i stedet er betaling for en kontraktrettighed bestående i den rådighedsbegrænsning, som sportsudøveren underkaster sig ved at være bundet i en nærmere aftalt årrække uden mulighed for at bringe kontraktforholdet til ophør ved opsigelsen. I sin artikel fremsætter Jan Børjesson to argumenter for, at et sign on fee, er betaling for andet end den periodiske løn. Det ene argument lyder som følgende:

"Kontraktrettighedens selvstændige skatteretlige status(og betaling herfor iform af "sign on fee") underbygges af, at kontraktrettigheden og betalingen herfor kan bestå, selv om sportsudøveren i en periode fritages for at udføre sin arbejdsforpligtelse som sportsudøver (og til gengæld ej heller modtager løn).

Ud fra dette argument skulle fodboldspilleren ligeledes tilbagebetale en del af det udbetalte sign on fee, hvis spilleren i en periode, ikke står rådighed for den klub, som kontrakten er indgået med. Herudover fremgår det af DBU's standart spillerkontrakt (bilag 3) § 3, stk. 3, at kontrakten ved misligholdelse kan kræves kontrakten ophævet eller suspendere ansættelsesforholdet i en periode. Det er i denne sammenhæng ikke anført, at dette vil have konsekvenser for det udbetalte sign on fee, hvormed det må antages, at klubben ikke kan kræve det udbetalte sign on fee tilbagebetalt.

Dette anbringende taler ligeledes imod at et sign on fee er erhvervet i forbindelse med den periodiske løn. Hvis dette skulle være tilfældet, skulle sign on fee'et være periodisereret ud på

kontraktens periode, hvormed spilleren ved misligholdelse af kontrakten skulle tilbage betale en opgjort andel af det udbetalte sign on fee.

Jan Børjesson fremsætter i slutningen af sin artikel følgende argument:

At "sign on fee" ikke udgør forskud på løn underbygges endvidere af, at betaling af "sign on fee" ikke vil komme på tale ved ganske korte kontrakter eller ved kontrakter, som kan opsiges på almindelige opsigelsesvilkår.

Ud fra de argumenter, der er opstillet ovenfor, er det nok kun "sign on fee's", der ikke kan betegnes som "forudbetaling af løn". Ved almindelige kontrakt- og ansættelsesforhold, hvor der udbetales et beløb ved kontraktens tiltrædelse, bortfalder nogle af de argumenter, der er opstillet ovenfor. Dette gælder "de unormale kontraktforhold", hvor kontrakten i almindelige tilfælde skal aftales ophørt af begge parter for at være gyldig. Herudover vil argumentet vedrørende kontraktperiodens længde heller ikke kunne benyttes.

Dette vil efter min overbevisning, kunne resultere i en opdeling mellem kontrakter, der indgået på de samme vilkår som i sportskontrakter og de mere almindelige kontraktforhold, hvor begge parter har mulighed for at opsiges kontrakten.

Som set af oven førte afsnit er der ligeledes gode argumenter for, at det er en kompensation for de anderledes og lange ansættelsesvilkår, men dette ville hermed kunne opgøres med et fastsat beløb for alle kontrakter alt efter kontraktens længde. I stedet er det forskelligt, hvor stort sign on fee-beløbet er. Dette tyder på, at det er et beløb sat ud fra spillerens årlige løn. Hermed kan der henvises til Jan Pedersen udtalelse, hvor han udtaler, at det er et supplement til den almindelige periodiske løn.

I forlængelse heraf, ville denne kvalifikation af et sign on fee som personlig indkomst, kunne blive omfattet af den lempeligere *Forskerordning*, der er omtalt i teori-afsnittet. Hermed kan det udbetalte sign on fee indgå i denne ordning, hvormed den skattepligtige kan slippe med en skatteprocent på 25/33 %. Dette fremkommer af SKATs udtalelse, hvor de positivt bekræfter følgende spørgsmål:

Kan sign on fee'et være omfattet af kildeskattelovens § 48 E, såfremt der i øvrigt som arbejdsvederlag udbetales et månedligt vederlag, der opfylder minimumsvederlaget i kildeskattelovens § 48 E?

Hermed er det muligt at slippe med en lempeligere beskatning i de situationer, hvor en person anses som skattepligtig til Danmark ved opnåelse af den endelige ret til et sign on fee. Det fremgår dog, at den skattepligtige skal opfylde de krav, der fremgår af KSL § 48E, for at kunne få det udbetalte beløb ind under *Forskerordningen*.

Forskerordningen kan dog ikke benyttes, hvis prøvelsen ved domstolene viser, at sign on fee ikke er forudbetaling af løn, men i stedet skal karakteriseres som et ”andet formuegode”. I dette tilfælde kan det ikke betegnes som løn, hvormed denne indtægt ikke kan indgå i den lempeligere beskatning i KSL § 48 E.

Beskatning af sign on fee set i forhold til DBO'en

Hvis det er tilfældet, at der er en dobbeltdomicilsituation i forbindelse med en kontraktunderskrivelse, vil sign-on fee efter de danske DBO'er falde ind under artikel 15, mens der for andre lande givetvis vil være tale om et vederlag, der falder ind under artikel 21, da en overgangssum ikke er nævnt andre steder.

Da DBO'erne ikke forhindre en dobbeltbeskatning, men har til formål på at forhindre disse, vil en forskellige anskuelse af sign-on fee, derved ikke afhjælpe en eventuel dobbeltbeskatning af en idrætsudøver. Fastholdes det, at når der ligeledes er tale om forudbetalt løn, når en idrætsudøver flytter fra Danmark og derigennem ikke skal beskattes i Danmark, kan der opstå situationer, hvor hverken domicillandet eller kildelandet kan foretage beskatning, da artikel 21 tildeler domicillandet beskatningsretten.

I en tilflytningssituation vil der derimod på baggrund af ovenstående kunne opstå dobbeltbeskatning, hvis der i domicillandet foretages beskatning af sign on fee samtidig med at Danmark anser dette beløb som forudbetaling. Det vil hermed være op til Danmark og det pågældende udland at klargøre hvem, der har retten til at foretage beskatning.

Delkonklusion

Med udsendelsen af SKM2007.370.SKAT ændrede SKAT deres kvalifikation af sign on fees. Hermed anser SKAT et ”sign on fee” som ”forskud på løn”. Dette har resulteret i, at det hermed er muligt for Danmark at foretage beskatning af et modtaget sign on fee lige meget om personen stadig ikke er indtrådt som fuld skattepligtig. I stedet vil der kunne foretages beskatning af et sign on fee efter reglerne om begrænset skattepligt, da sign on fee’et anses som forudbetalt løn fra den danske arbejdsgiver.

Baggrunden for deres ændrede kvalifikation skyldes, at man fra SKAT’s side ikke kan se, at et udbetalt ”sign on fee” kan være andet end en udbetaling i forbindelse med et indgåede ansættelsesforhold. Det er dog på nuværende tidspunkt ikke afprøvet ved domstolene, hvormed det bliver diskuteret om et ”sign on fee” er forudbetaling af løn eller et andet formuegode, der ikke kan findes hjemmel til at beskattes efter KSL § 2 (modsnævningsvist).

Denne kvalifikation har dog lagt op til diskussion, da det ikke er alle, der er af denne opfattelse. I SR.2008.0030 argumentere advokat Jan Børjesson for, at dette engangsbeløb er et immaterielt aktiv. Ved denne kvalifikation er det ikke muligt for Danmark at beskattes indkomsten, da skatteyderen stadig er fuld skattepligtig til domicillandet. Det vil hermed være en vurdering af eventuelle suspensive forhold i kontrakten, der vil være i fokus, da disse kan udskyde beskatningstidspunktet og erhvervelse af den endelige ret til beløbet.

Efter at have fået synliggjort de forhold, der er omkring ”hvad denne indkomst skal kvalificeres og dermed beskattes”, vil jeg i det næste afsnit se nærmere på ”hvornår man anses som ind- og udtrådt som skattepligtig i forbindelse med underskrivelsen af en kontrakt”.

Ind- og udtrædelse af skattepligtig i forbindelse med kontraktens indgåelse:

I sagen om Søren Andersen kom Skatteministeriet frem til at Søren Andersen ved kontraktens underskrivelse indtrådte som fuld skattepligtig til Danmark på baggrund af KSL § 1, stk. 1, nr. 1 om bopæl. Dette var ikke det resultat Højesteret kom frem til, hvormed Søren Andersen ikke kunne anses for at have stiftet bopæl i forbindelse med underskrivelsen af kontrakten.

Efter de nuværende regler, der ligeledes er anført i teori afsnittet, er det bopælen, der er styrende i forbindelse med vurdering af, hvilket lands skatteregler, der skal danne baggrund. Dette er efter afsigelse af Søren Andersen-dommen stadig aktuel. Udfaldet af dommen skyldes, at Søren Andersen trods sine udsagn ikke kunne dokumentere, at han vendte tilbage til England ud over nogle korte ophold. Hermed anså Højesteret Søren Andersen for at have påbegyndt et ophold i Danmark, der varede over 180 dage, der kun var afbrudt af korte ophold i England, der blev anset for hørende ind under "ferier eller lignende". Hermed indtrådte Søren Andersen som fuld skattepligtig fra første indrejse i forbindelse med underskrivelsen af kontrakten, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Højesteret anså ikke Søren Andersen for at have etableret bopæl, hvormed han ikke kunne blive anset for værende fuld skattepligtig med baggrund i de objektive forhold, der er angivet i § 1, stk. 1, om "Bopæl".

Dette er også den konklusion Bøje Nansen, seniorpartner i revisionselskabet Ernst & Young, kommer frem til i en artikel skrevet på Spillerforeningens hjemmeside. Her udtaler han:

"Sign-on fees skal beskattes i det land, hvor spilleren er bosiddende, når han erhverver ret til beløbet. Denne retserhvervelse aftales typisk som det tidspunkt, hvor kontrakten underskrives. Sådan var det også i Søren Andersen-sagen."

Med afsigelsen af Søren Andersen-dommen blev det ikke fastlagt, hvordan Højesteret stiller sig i de situationer, hvor en skattepligtig person i forbindelse med en kontraktens indgåelse indtræder som skattepligtig til Danmark. Højesteret valgte med afsigelsen af dommen ikke at tage stilling til flere af sagens forhold, da disse ikke fik indflydelse på dommens udfald. Hermed efterlod dette en række spørgsmål i forhold til kontraktens indgåelse i forbindelse med en tilflytningssituation. På grund af den manglende domspraksis på området er det ikke blot i tilflytningssituationer, men også i

forbindelse med fraflytninger, hvor der ud fra dommen i Landsretten opstod tvivl i forhold til om Danmark ligeledes ville opgive beskatning af en fuld skattepligtig person fra kontraktens indgåelse i forbindelse med underskrivelse af den endelige kontrakt.

Hvornår man eventuelt vil blive anset for at indtræde som skattepligtig til Danmark, afhænger af hvordan udfaldet af det ovenstående diskussionsafsnit forløber. Her gik diskussionen på om sign on fee kunne anses som "forudbetaling af løn" eller som et "andet formuegode", der ikke kunne beskattes efter dansk lovhjemmel. Man kan dog ikke blive fuld skattepligtig i forbindelse med underskrivelsen, men blot blive begrænset skattepligtig efter KSL § 2. Skattepligten opstår, hvis et "sign on fee" efter SKAT's vurdering er "forudbetaling af løn". Hermed vil man ved underskrivelsen modtage en forudbetaling af lønnen, som er udbetalt af en dansk arbejdsgiver, hvilket resulterer i, at det er Danmark, der kan fortage beskatning af den pågældende indkomst efter DBO'en art. 15.

Som beskrevet i teorien er det normal praksis, at man, jf. KSL § 1, stk. 1(modsætningsvist), skal opgive sin faste bopæl i Danmark, for at udtræde af skattepligten til Danmark. Dette er det objektive moment, mens der ligeledes ved den samlede vurdering er nogle subjektive forhold, der ved en fraflytningssituation vil kunne spille ind på den samlede vurdering. Her ses der i stedet på den pågældende persons hensigter og de faktiske forhold i forbindelse med fraflytningen. De subjektive forhold kommer først til at spille en rolle, idet at personen fastholder sin bopæl i Danmark.

Det er dog et spørgsmål om, hvordan SKAT vil forholde sig i en situation, hvor den skattepligtige indgår en kontrakt med en udenlandsk virksomhed. Vil man i denne forbindelse skulle frasige sig bopælen i minimum 3 år eller vil man automatisk ved underskrivelsen af kontrakten blive skattepligtig til arbejdsgiverens hjemsted? Dette må komme an på en vurdering af de faktiske forhold i den pågældende sag. For Søren Andersens vedkommende skulle han tiltræde stillingen ved underskrivelsen. Hermed anså man, at han havde påbegyndt et samlet ophold i Danmark på sammenlagt 180 dage. Det at han rejste til England for at afvikle bolig og andre almindelige ting i forbindelse med tilflytningen til Danmark, blev ikke anset som nok til at afbryde opholdet i Danmark, men blot et kortvarigt ophold.

I en artikel af advokaten, Jan Børjesson, på baggrund af SKM 2007.370.SKAT, anførtes det, at hvis modtageren endeligt erhverver ret til et sign on fee ved kontraktens underskrivelse, vil Danmark ikke kunne beskatte det pågældende sign on fee, så længe den skattepligtige ikke er indtrådt som fuld skattepligtig til Danmark. Det er dog i denne forbindelse et spørgsmål om hvornår, man endeligt har erhvervet ret til et sign on fee eller anden vederlag i forbindelse med ansættelsen. Denne synsvinkel kommer an på, hvad et ”sign on fee” anses som betaling for. I samme artikel argumentere Jan Børjesson for, at et ”sign on fee” ikke kan anses som forudbetaling af løn, hvormed det er retserhvervelsen, der er i fokus. Hermed må dog tydeligt skulle fremstå af den indgåede kontrakt, hvornår den skattepligtige ved underskrivelse har ret til et evt. sign on fee eller sign off fee. Dette vil typisk være ved underskrivelsen, men ved længere tid mellem underskrivelsen og tiltrædelsen af stillingen, vil retserhvervelsen måske blive rykket til den dag, hvor modtageren tiltræder stillingen. Dette fremkommer ligeledes i SKAT’s svar til FSR’s skatteudvalg, hvor SKAT forudsætter, at der i de fleste kontrakter er aftalt betingelser, der er af suspensiv karakter, hvormed beskatningstidspunktet først anses som værende ved ansættelsesforholdet tiltræden jf. Bilag 2, side 2.

Jan Børjessons konklusion grunder i det argument, at et ”sign on fee” kan karakteriseres som et ”andet formuegode”, der ikke kan beskattes efter dansk lovgivning. Hermed vil det kunne spille ind på beskatningen, hvornår der erhverves endeligt ret til ”sign on fee’et” og hvor kontrakten endeligt underskrives. Dette er ikke tilfældet, hvis det i stedet anses for at være ”forudbetaling af løn”, hvormed det er kvalifikationen af et ”sign on fee”, der vil komme til at afgøre om Danmark kan beskatte denne indkomst. I dette tilfælde vil Danmark have beskatningsretten af dette beløb, da det er en lønindtægt, der stammer fra en dansk indregistreret virksomhed, jf. DBO, art. 15. Hermed vil man blive skattepligtig til Danmark ved underskrivelsen af kontrakten efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Herefter vil den efterfølgende beskatning afhænge af, om skatteyderen efterfølgende tager ophold i Danmark og om der fra første dag modtages løn i forbindelse med ansættelsesforholdet.

I TfS 1987,333 HRD var det de subjektive hensigter, der afgjorde at den til Danmark skattepligtige person kunne anses for at have opgivet sin bopæl i landet. Fraflytningen blev hermed først anset fra det tidspunkt, hvor en erhvervsaftale endeligt blev underskrevet af begge parter, selvom at de objektive forhold som anmeldelse af flytning til folkeregisteret, flytning fra Danmark og

erhvervelse af bopæl i Irland var foretaget på et andet tidspunkt.³² Hermed vil være sagens subjektive forhold, der vil få indflydelse på hvor den skattepligtige har sit skattemæssige hjemsted. Det vil hermed være tidspunktet for underskrivelse af kontrakten eller aftalen, der vil være styrende for, hvornår fra- eller tilflytningen er foretaget. Dette gælder lige meget, om der er erhvervet bopæl i det land, man ønsker at tilflytte.

I Søren Andersen-dommen var det ligeledes de subjektive forhold, der vægtede tungest, da man fra både Landsretten og Højesteret lagde vægt på de forhold, der indgik i kontraktens betingelser. I denne forpligtede han sig til at bo i en vis afstand fra klubben. Dermed ville det ikke være muligt at blive boende i England. Der blev dog ikke taget stilling til, om dette var udslagsgivende i denne sag. Det giver dog anledning til en række spørgsmål, da der hermed vil være usikkerhed om, hvorvidt udfaldet havde været anderledes, hvis der havde været en længere periode fra indgåelsen af kontrakten til den faktiske tiltrædelse af stillingen. I denne sag begyndte Søren Andersen med det samme at træne og spille kamp. Der er dog herved opstået tvivl om, hvorvidt dommens udfald havde været anderledes, hvis han først tiltrådte stillingen 3-6 måneder efter underskrivelsen. Hermed ville det selvfølgelig komme an på de faktiske omstændigheder, men beskatningstidspunktet og indtrædelse af fuld skattepligt vil sandsynligvis blive rykket til det senere tidspunkt.

I forbindelse med en række tvivlsspørgsmål FSR's skatteudvalg stillede til SKAT i forlængelse af afsigelsen af Søren Andersen-dommen, fik de svar på hvordan SKAT's holdning var til en række situationer³³. Disse spørgsmål er dog ikke afprøvet ved domstolene, hvormed SKAT's udtalelser dermed kun er en foreløbig retningslinje i forbindelse med denne type situationer. Et af de spørgsmål, der blev stillet, var følgende:

Hvornår vil personen ifalde skattepligten, hvis ansættelsen ikke påbegyndes umiddelbart i forbindelse med kontraktunderskrivelsen?

Efter den hidtidige praksis på området indtræder skattepligten først, idet den skattepligtige påbegynder sit arbejde i Danmark. Dette må stadig antages at være praksis efter SKAT's

³² Ligningsvejledningen, 2009-2, s. 21

³³ Se vedlagte bilag vedr. de fremsendte spørgsmål til SKAT

overbevisning, hvilket ligeledes fremkommer i svaret til FSR's skatteudvalgt, hvor SKAT afgav følgende svar på ovenstående spørgsmål:

Skattepligten indtræder når arbejdet påbegyndes i Danmark. Skattepligten følger enten af KSL §1 eller KSL §2, stk. 1, nr. 1.

I forhold til denne problemstilling vil det ud fra ovenstående dom, TfS 1987,333 HRD, være tidspunktet for aftalens indgåelse, der vil være styrende for skattepligtens indtræden. Det må dog stadig bygge på en vurdering af de faktiske subjektive forhold, da der ikke vil være grundlag for at tidspunktet for aftalens indgåelse er styrende, hvis den faktiske tiltrædelse først vil ske på et senere tidspunkt. Dette kommer ligeledes ud fra SKATs udtalelse an på, hvor den pågældende person opholder sig på tidspunktet for underskrivelsen, og hvornår den skattepligtige tiltræder stillingen³⁴. En væsentlig del af den afsagte dom var, at Søren Andersen ikke forlod Danmark ud over korte ophold i England. Søren Andersen gjorde dog retten opmærksom på, at han havde haft flere ophold i England i forbindelse med de praktiske forhold i forbindelse med salg af bolig og flytningen til Danmark. Han kunne dog ikke fremlægge dokumentation for disse rejser, hvormed der ikke blev taget højde for disse i afsigelsen af dommen. Med afsigelsen af dommen, tegner der sig et billede af, at vurderingen om fuld skattepligt foretages ved underskrivelse af kontrakten. Hvis man dermed ikke ønsker at være skattepligtig til Danmark, skal man sørge for at afbryde et evt. ophold i Danmark på 180 dage. Denne problemstilling fremkommer ligeledes i Bøje Nansens artikel på Spillerforeningens hjemmeside, hvor han udtaler³⁵:

”Problemet er skattemæssigt, at Søren Andersen efter underskrivelse af kontrakten ikke rejste tilbage til England, men blev i Danmark, hvor han trænede og spillede kamp for den danske klub. Derfor blev han af Landsskatteretten og Vestre Landsret anset for at være fuldt skattepligtig til Danmark allerede fra den dag, han underskrev kontrakten. Det pågældende sign-on fee var derfor skattepligtigt i Danmark.”

Såfremt et sign on fee først bliver udbetalt i forbindelse med underskrivelsen af kontrakten og ikke vil kunne betegnes som ”forudbetaling af løn”, er det udslagsgivende, om personen på dette tidspunkt er skattepligtig til Danmark. Hvis underskrivelsen finder sted umiddelbart før

³⁴ Ibid.

³⁵ <http://www.spillerforeningen.dk/viewnewsitem.jsp?id=537>

indtrædelsen af fuld skattepligt, vil Danmark ikke kunne foretage beskatning, såfremt det pågældende sign on fee ikke er uforholdsvist stort i forhold til den opnåede månedsløn. Hermed vil der kun ske beskatning af den pågældende person, idet han tiltræder jobbet i Danmark og påbegynder sit arbejde.

For at undgå at skulle beskattes af det udbetalte sign on fee, skal den skattepligtige være opmærksom på, hvornår man indtræder som fuld skattepligtig til Danmark. Dette vil dog kun være aktuelt, hvis domstolene fastslår, at et sign on fee ikke vil anses som "forudbetaling af løn". Som beskrevet i ovenstående diskussionsafsnit er der flere måder, hvorpå man kan blive fuld skattepligtig i forbindelse med tilflytning og kontraktens indgåelse. Man vil dermed måske kunne slippe for beskatning af et "sign on fee" i Danmark, hvis man sørger for at underskrive kontrakten i det land, hvor man ønsker at blive beskattet. Dette vil i de fleste tilfælde være det land, hvor man slipper med den mest lempelige beskatning. I tilfældet med Søren Andersen vil dette være i England, som har et skatteloft på 40% i forhold til Danmark, der har et skatteloft på 65% (før vedtagelsen af skattepakken foråret 2010). Efter underskrivelsen kan den skattepligtige hermed tilrejse det land, man ønsker at bosætte sig i.

Hermed ville resultatet måske have været anderledes, hvis Søren Andersen og OB havde valgt at underskrive kontrakten den 12. august 1999 i England eller et hvilket som helst andet land end Danmark. Hermed ville han ikke have taget ophold i Danmark på retserhvervelsestidspunktet og dermed ikke kunne anses som værende fuldt skattepligtig til Danmark.

Det vil dermed afgørende, hvor kontrakten underskrives i forbindelse med en kontraktforhandling. Det er dog uklart om dette forhold havde været anderledes i det tilfælde, at arbejdstageren ikke tiltræder stillingen umiddelbart efter underskrivelsen. Herved er der stadig usikkerhed om Højesterets holdning i denne type sager. Med udfaldet er retspraksis dog ikke ændret, hvormed spilleren bør sørge for ikke at være indtrådt som fuld skattepligtig ved underskrivelsen.

Dette blev bekræftet af SKAT i et spørgsmål stillet af FSR's skatteudvalgt, hvor det dog drejede sig om en fraflytningssituation. Her adspurgte man SKAT om følgende:

Vil en dansk lønmodtager, der underskriver kontrakt med en udenlandsk arbejdsgiver og erhverver endelig ret til et sign on fee på underskriftstidspunktet være skattepligtig til Danmark af sign on fee'et, når det forudsættes, at lønmodtageren fraflytter Danmark inden arbejdsforpligtelsen påbegyndes i udlandet?

Hertil svarede SKAT:

Da det antages, at modtageren først erhverver endelig ret til sign on fee'et, når vedkommende påbegynder sin arbejdsforpligtelse i udlandet, vil Danmark ikke kunne beskatte sign on fee'et.

Ud fra denne udmelding er det tidspunktet for arbejdets påbegyndelse, og hvornår der erhverves endelig ret til sign on fee'et, der er i fokus. Man bør hermed være opmærksom på, hvad der står anført i kontrakten angående disse to tidspunkter, da tidspunktet for indtrædelse af skattepligt fastlægges herudfra. Af DBU's (Dansk Boldspils Union) standartkontrakt(bilag 3), der er godkendt af blandt andet FIFA, står det anført i § 5, stk. 3:

Fra underskrivelsen og indtil DBU's administrations godkendelse eller afvisning af kontrakten foreligger, dog maksimalt 4 uger fra underskrivelsen, er parterne bundet af deres underskrift, medmindre spilleren forinden med rette har fragået den i medfør af § 5, stk. 2.

Hermed er kontrakten bindende for begge parter fra underskriftstidspunktet. Det eneste der kan ændre på dette er, hvis der er forhold i kontrakten, som DBU ikke kan godkende eller hvis spilleren udtræder af aftalen grundet manglende indsendelse til DBU. Dette vil medføre, at kontrakten ikke er indgået. Dette usikkerheden om dette forhold kan, jf. diskussionsafsnittet om udskydelse af skattepligten, kunne påvirke tidspunktet for, hvornår kontrakten er skatteretligt bindende. Det er dog spørgsmålet om kontrakten dermed først er skatteretligt bindende ved DBU's godkendelse og de involverede parter er underrettet om dette, eller om det allerede er ved underskrivelsen. Dette kommer an på om der foreligger en reel usikkerhed i forbindelse med godkendelsen, hvilket vil medføre at det først er ved godkendelsen fra DBU, at den er skatteretligt bindende. Dette vil dermed have indflydelse på beskatning af et evt. ” sign on fee”. Da der ikke fremkommer tidspunkter vedrørende tidspunktet for udbetalingen, er dette dog uvist. Tidspunktet kan dermed variere fra

kontrakt til kontrakt, hvormed det vil være de faktiske forhold i kontrakten, der skal tages udgangspunkt i.

Det er dog spørgsmålet om, hvordan situationen ville være, hvis ansættelsen påbegyndes ved et træningsophold i udlandet, uden at den pågældende person har taget ophold i Danmark eller anskaffet sig en bopæl. I denne situation ville der ikke have været etableret grundlag for fuld skattepligt, hvormed den fulde skattepligt ikke kunne anses for værende etableret jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1³⁶. Hermed bør man tage dette med i sine overvejelser, hvis starten på ansættelsesforholdet starter med en træningslejer i udlandet. Herved kan Danmark muligvis ikke foretage beskatning, hvormed beskatningsretten vil tilkomme domicillandet.

Delkonklusion:

Som vi fandt frem til i det forrige diskussionsafsnit, er det kvalifikationen af et ”sign on fee”, der er styrende for, hvor et sign on fee skal beskattes. Dette har dog ikke indflydelse på, hvor den efterfølgende periodiske lønudbetaling skal beskattes, da skatteyderen enten vil være subjektiv skattepligtig af lønudbetalingen efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, eller fuld skattepligtig efter bestemmelserne i KSL §§ 1, stk. 1, nr. 1-2.

Ved kvalifikationen af et ”sign on fee” er der to opfattelser. SKAT har i sin seneste meddelelse, SKM.2007.370.SKAT ændret sin praksis inden for dette område. Dette har resulteret i, at de har omkvalificeret et ”sign on fee” til at udgøre ”forskud på løn”, hvilket er en ændring i forhold til den hidtidige opfattelse som var ”et immaterielt aktiv i form af en kontraktrettighed”.

Denne ændring af praksis har resulteret i, at en arbejdstager vil blive subjektiv skattepligtig fra underskrivelsen af et sign on fee, hvis der erhverves endelig ret til dette på underskriftstidspunktet. Derimod skal de objektive regler i KSL § 1, stk. 1, stadig være opfyldt før arbejdstageren kan blive anset for, at indtræde som fuld skattepligtig til Danmark.

Hermed må det antages at det stadig er de objektive regler i KSL §§ 1 og 2, der gør sig gældende i forhold til indtrædelsen af skattepligten.

³⁶ Bilag 1, Spørgsmål 5

Beskatning i forbindelse med kontraktens indgåelse (udskydelse af beskatning)

Det essentielle i denne sag og dette projekts problemformulering er, hvordan SKAT stiller sig i de situationer, hvor fx en direktør eller fodboldspiller tilflytter landet i forbindelse med indgåelse af en kontrakt. I denne forbindelse kan der netop opstå tvivlsspørgsmål, da der kan forekomme flere tidspunkter for indtrædelse af skattepligt. Dette kommer sig af, at der er flere trin i forbindelse med indgåelse af en aftale, der kan resultere i, at en skatteyder bliver anset for fuld skattepligtig til Danmark. Dette er specielt relevant i de situationer, hvor der udbetales et ekstra vederlag i forbindelse med tiltrædelsen af stillingen. Da det normalt vil være Danmark, der har den største skatteprocent, vil det dermed oftest være i den skattepligtiges interesse at undgå beskatning i Danmark af dette beløb.

Udgangspunktet og hovedreglen er, at man bliver skattepligtig af en indtægt, når retten til denne er erhvervet. Det er dog herunder et spørgsmål om, hvornår den endelige ret til indtægten er erhvervet ved indgåelse af kontrakter. Som beskrevet i teorien omkring suspensiv og resolute betingelser, kan beskatningen forskydes, hvis der er en reel usikkerhed om, hvornår og om hvorvidt kontrakten bliver indgået og herved om hvorvidt personen opnår retten til et evt. sign on fee eller anden form for vederlag i forbindelse med ansættelsen.

Ved vurdering af om en betingelse i en bestemt kontrakt er suspensiv, hvormed beskatningstidspunktet forskydes, eller blot er resolutiv, beror på en konkret vurdering i den enkelte situations forhold og kontraktens indhold, jf. SKM 2008.111 SR.

I bilag 1 fremstår 16 ikke offentliggjorte spørgsmål stillet af FSR's skatteudvalg til SKAT. Et af spørgsmålene lød på udskydelse af beskatningstidspunktet:

I hvilke situationer kan man forestille sig, at beskatningen af et ubetinget retserhvervet og udbetalt vederlag udskydes?

Som svar på dette spørgsmål gav SKAT følgende svar:

Det må antages, at det er en klar forudsætning for udbetaling af sign on fee, at modtageren også påbegynder sin ansættelse. Man kan derfor anføre, at der er tale om en suspensiv betingelse, der udskyder beskatningstidspunktet eller hævde, at idrætsudøveren først erhverver endelig ret til engangsbetaling på tidspunktet for påbegyndelse af ansættelsen.

Hermed slår SKAT fast, at det er erhvervelsen af den endelige ret, der er bestemmende for tidspunktet for beskatningen. Da det må antages at være en forudsætning, at ansættelsen påbegyndes, før man erhverver ret til et sign on fee. Hermed er det ikke kontraktens underskrivelse, men påbegyndelsen af ansættelsesforholdet, der danner grundlag for beskatningen. Det hele kommer dog an på, hvad kontrakten angiver af tidspunkt for udbetalingen af et sign on fee, hvilket både kan være ved kontraktens underskrivelse, hvor begge parter er aftaleretligt bundet af aftalen eller først ved påbegyndelsen af ansættelsen. Dette er omtalt nærmere i diskussionsafsnittet om ”ind- og udtrædelse af skattepligt i forbindelse med kontraktens indgåelse”.

Det var tidspunktet for kontraktens indgåelse der blandt andet var i fokus i Søren Andersen-sagen. I sagen om Søren Andersen blev han anset som skattepligtig fra den endelige underskrivelse af kontrakten d. 12. august. I klagerens påstande og argumenter fremhæves det dog, at klagerens repræsentant mente, at der allerede forelå en bindende aftale den 5. august, hvilket lå før SA's første besøg i Danmark d. 12. august, der var datoen for indtræden af fuld skattepligt. Skatteforvaltningen er dog af den opfattelse at, der foreligger nogle betingelser, der endnu ikke er opfyldt og som udskyder beskatningstidspunktet, idet der foreligger en reel usikkerhed om, hvorvidt kontrakten bliver indgået eller ej. Udskydelsen bestod i usikkerheden om hvorvidt aftalen endelig blev indgået mellem de to klubber og om SA bestod den obligatoriske lægeundersøgelse.

Repræsentanten for anklageren (SA) mente, at der den 5. august allerede lå en bindende juridisk aftale de to parter imellem og aftalen senest var indgået ved fremsendelsen af aftalen på fax om eftermiddagen d. 12. august umiddelbart før klagerens ankomst til Danmark. Men udgangspunkt i disse forhold ville den eneste betingelse for at kontrakten anses for indgået, at SA gennemgik den obligatoriske lægeundersøgelse. Dette kan dog karakteriseres som en resolutiv betingelse, hvilket ikke kan udskyde beskatningstidspunktet, da der ikke anses at være en reel usikkerhed. Hermed kan beskatningstidspunktet ikke først indtræder efter den obligatoriske lægeundersøgelse.

Jf. TfS 1999.226 (højesteretsdom) kan lægeundersøgelsen karakteriseres som en typebetingelse, hvilket ikke kan danne grundlag for en forskydning af beskatningstidspunktet, hvormed det anses som værende en resolutiv betingelse. Hertil kan det ligeledes nævnes at klageren på dette tidspunkt spillede kamp hver weekend og til dagligt var tilknyttet en større lægestab, der løbende førte kontrol med hans fysiske tilstand. Herudfra er det en afgørende faktor, om den endelige aftale mellem de to klubber kan udskyde beskatningen til d. 12. august, hvor den endelige aftale underskrives

Denne problemstilling lægger op til en aftaleretlig diskussion af, hvornår en aftale er indgået og hermed kan resultere i beskatning af en overgangssum. Ved indgåelse af aftaler er der en tilbudsgiver og en tilbudsmotager. Hermed afgiver tilbudsgiveren et tilbud, som skal komme til tilbudsmotagerens kundskab. Tilbudsmotageren skal herefter acceptere tilbuddet før der er indgået en bindende aftale imellem de to parter.

I den skatteretlige teori er der bred enighed om, at en retsstiftende kendsgerning som udgangspunkt er ensbetydende med, at der i skattemæssig henseende er erhvervet ret til omtalte kr. 3.300.000. Det er dog et spørgsmål om, hvornår aftalen er indgået. SA's repræsentant forstår skatteforvaltningens afgørelse således, at der forelå en bindende aftale mellem klageren(SA) og den overtagende klub (OB) d. 5. august. Hvis dette er sandt, ville SA ikke have indtrådt som fuld skattepligtig til Danmark ved kontraktens indgåelse, hvormed han ville være fuld skattepligtig til England og dermed skulle beskattes efter de nationale engelske skatteregler.

Det fremgår dog af klagerens repræsentant at aftale imellem SA og klubben i Danmark allerede var indgået d. 5. august, hvormed der forelå en bindende aftale imellem de to parter. På dette tidspunkt var der dog ikke indgået aftale mellem de to klubber. Det er dog i denne sammenhæng et spørgsmål om, hvornår kontrakten er bindende for de to parter og dermed resulterer i, at SA bliver fuld skattepligtig. I SA-sagen anså Højesteret og Landsretten først kontrakten for indgået d. 12. august, da det var denne dag, hvor kontrakten endelig forelå i den endelige form og efterfølgende blev underskrevet af alle parter. Det vil i denne sammenhæng være spørgsmålet, om SA var forpligtet af kontrakten på et tidligere tidspunkt og dermed indtræder i den fulde skattepligt?

Jeg har dog ikke kendskab til, hvorledes der på dette tidspunkt var usikkerhed om kontraktens endelige indgåelse, men ud fra den bedømmelse at den tredje part endnu ikke havde underskrevet og der ikke forelå en endelig underskrevet kontrakt, ville der formentlig stadig kunne opstå tvivl om den endelige indgåelse af kontrakten. Denne usikkerhed vil udskyde beskatningen til den endelige vedtagelse jf. afsnittet om suspensive og resolutive aftaler. Det er dog svært at bedømme, om denne usikkerhed er en reel usikkerhed og ikke blot er en formalitet.

Delkonklusion

I forbindelse med indgåelse af en kontrakt kan der være forhold i kontrakten, der kan være af suspensiv karakter, hvilket vil resultere i, at beskatningen udskydes til et evt. senere tidspunkt.

Ud fra den opfattelse, at et "sign on fee" er betaling for de utraditionelle lange ansættelse-periode og forhold, vil Danmark muligvis ikke kunne beskatte et "sign on fee", hvis kontrakten er underskrevet i udlandet før den skattepligtige indtræder som skattepligtig til Danmark. I denne forbindelse skal man være opmærksom på, om der er nogle forhold, der skal være opfyldt før kontrakten med sikkerhed kan anses for være indgået. I sportskontrakter omtales ofte det obligatoriske lægetjek, hvor sportsudøveren skal gennemgå en undersøgelse af en læge for personens fysiske funktionalitet. Herved kontrolleres spilleren for evt. skader osv.

Der skal eksistere en reel usikkerhed for at der ikke erhverves endelig ret til "sign on fee", før beskatningen kan udskydes. Hvis der opstår en reel usikkerhed, vil der ske en forskydning af beskatningen til det tidspunkt, hvor der er sket en afklaring i forhold til forhold, der var usikkerhed omkring.

I Søren Andersen-sagen, har jeg argumenteret for en eventuel udskydelse af den endelige vedtagelse af kontrakten. I forhold til de kendte forhold, kunne der eventuelt have været forhold i forbindelse med kontraktens indgåelse, som kunne forskyde den endelige vedtagelse, hvormed kontrakten formelt allerede var indgået før Søren Andersens formelle underskrivelse i Danmark. Hermed ville han ikke have indtrådt som fuld skattepligtig til Danmark, hvilket ville resultere i, at Danmark ikke kunne foretage beskatning af det udbetalte "sign on fee".

Samlet Konklusion:

I dette projekt har jeg overordnet arbejdet inden for området international personskatteret, hvor jeg har beskæftiget mig med indtrædelse af fuld skattepligt i forbindelse med kontraktens indgåelse, herunder beskatning af sign on fees og bonusser. Jeg har i projektet arbejdet ud fra følgende problemformulering:

Hvornår anses man for fuld skattepligtig til Danmark i forbindelse med kontraktens indgåelse og har det indflydelse på beskatningstidspunktet, hvornår man påbegynder arbejdet.

Projektets diskussionsafsnit er inddelt i 5 diskussionsafsnit, hvor der efterfølgende er konkluderet på hvert område. Inddelingerne er foretaget efter de problemstillinger, der er angivet i starten af projektet og som ligeledes var nogle af de emner, der kom op i sagen om fodboldspilleren, Søren Andersen, der i forbindelse med et klubsifte fra en engelsk klub til en danske klub, blev anset for fuldskattepligtig til Danmark fra første ophold i forbindelse med kontraktens underskrivelse, hvilket resulterede i, at han blev beskattet af et sign on fee på kr. 3.3 mio.

Ved domsafsigelsen i Landsskatteretten og Højesteret blev Søren Andersen anset for ikke at have stiftet bopæl i Danmark, hvilket var mod den kendelse Skatteministeriet kom frem til ved deres behandling af sagen. Hermed anså Skatteministeriet Søren Andersen for at være fuld skattepligtig til Danmark på baggrund af KSL § 1 stk. 1, nr. 1. I diskussionsafsnittet diskuterede jeg sagens forhold, hvor det fremkom, at Søren Andersen ikke kunne anses for at have stiftet bopæl i Danmark på baggrund af hans ophold hos sine forældre og på et hotelværelse. Dette var ligeledes den konklusion Landsskatteretten og Højesteretten kom frem til, hvormed Søren Andersen ikke kunne anses for værende fuldskattepligtig på baggrund af de objektive krav i forhold til bopælspligten jf. KSL § 1 stk. 1, nr. 1.

Herimod blev han af Højesteret anset for at være fuld skattepligtig fra første indrejse i Danmark i forbindelse med underskrivelsen af kontrakten. Efter underskrivelsen blev han ikke anset for, at have fraflyttet landet andet end i forbindelse med afviklingen af sine forhold i England i forbindelse med tilflytningen til Danmark, hvilket af Højesteret ikke blev anset for at være nok til at afbryde dette ophold. Hermed påbegyndte han fra første indrejse i Danmark et ophold, som kom til at

strække over en periode på 6 måneder, hvori der var medregnet opholdet i udlandet på grund af ”ferie eller lignende”. Hermed blev han fuld skattepligtig til Danmark fra første indrejse, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2 på baggrund af KSL § 7, stk. 1.

Med afsigelse af Søren Andersen-dommen valgte Højesteret kun at tage stilling til forholdet omkring skattepligtens indtræden. Herved blev Søren Andersen skattepligtig til Danmark på baggrund af sit ophold, der samlet set blev opgjort til en varighed over 6 måneder. Hermed valgte Højesteret ikke at tage stilling til de andre tvivlsomme forhold, der kom frem i sagen.

Disse forhold drejede sig blandt andet om kvalifikationen af sign on fee's og der igennem beskatning af dette. Det essentielle var dermed klarlægningen af, hvad et sign on fee er betaling for, da dette vil have indvirkning på, om der er hjemmel i dansk lovgivning til, at Danmark kan foretage beskatning af indkomsten.

SKAT ændrede med udsendelsen af SKM2007.370.SKAT deres kvalifikation af sign on fees. Hermed anser SKAT et ”sign on fee” som ”forskud på løn”. Dette har resulteret i, at det hermed er muligt for Danmark at foretage beskatning af et modtaget sign on fee lige meget om personen stadig ikke er indtrådt som fuld skattepligtig. I stedet vil der kunne foretages beskatning af et sign on fee efter reglerne om begrænset skattepligt, da sign on fee'et anses som forudbetalt løn fra den danske arbejdsgiver.

Det er dog ikke alle, der er af denne opfattelse. I Søren Andersen-sagen fremlagt forsvareren nogle argumenter for, at et sign on fee ikke kunne karakteriseres som ”forskud på løn”, men i stedet var et ”immaterielt aktiv”, som blev tildelt på grund af den lange kontraktperiode og uopsigeligheden. Dette synspunkt kom ligeledes frem i advokat Jan Børjessons artikel på baggrund af SKM.2007.370.SKAT. Dette er dog endnu ikke afprøvet ved domstolene, da Højesteret valgte ikke at tage stilling hertil i forbindelse med afsigelsen af Søren Andersen-dommen. Hermed er der stadig uvished om, hvordan SKAT vil forholde sig til dette punkt.

Denne kvalifikation har indflydelse på, hvornår en person anses som skattepligtig til Danmark i forbindelse med indgåelse af en kontrakt. Alt efter om det viser sig, at et ”sign on fee” er ”forudbetaling af løn” eller om det blot er et ”immaterielt aktiv”, vil påvirke tidspunktet for

indtræden i den danske skattepligt i forbindelse med en kontraktindgåelse. Hermed kan jeg indtil vi får en domspraksis på området, kun klarlægge hvad konsekvenserne vil blive i de to tilfælde.

Hvis et "sign on fee" anses som "forudbetaling af løn", vil det ikke have indflydelse på beskatningsretten, set i forhold til dansk skattelovgivning, om kontrakten underskrives i udlandet eller i Danmark. Hvis en kontraktunderskrivelse udløser et "sign on fee" og dette betegnes som løn, vil modtageren blive skattepligtig til Danmark af det pågældende "sign on fee". Dette gælder lige meget om ansættelsesforholdet startes med et træningsophold i udlandet. Han vil dog ikke kunne indtræde som fuld skattepligtig på denne baggrund, hvormed han vil være begrænset skattepligtig efter reglerne i KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Da beløbet anses som "forudbetaling af løn", vil det skulle periodiseres over kontraktperiodens forløb, hvor det vil blive beskattet sammen med den periodiske løn.

I den anden situation, hvor et "sign on fee" er et immaterielt aktiv, vil dette i stedet kunne resultere i, at Danmark ikke kan foretage beskatning af den pågældende indkomst. I denne situation vil arbejdstageren være fuld skattepligtig til udlandet i forhold til bopælskriteriet, hvormed beløbet skal beskattes i arbejdstagerens domicilland. I denne forbindelse er det dog centralt, hvornår der endelig erhverves ret til engangsbeløbet. Hvis kontrakten indeholder suspensive betingelser, hvormed beskatningstidspunktet udskydes, bør man være opmærksom på dette. For at en betingelse er suspensiv, skal der eksistere en reel usikkerhed omkring det enkelte forhold. Først når forholdene omkring denne betingelse er klarlagt og usikkerheden er bortfaldet, vil der kunne foretages beskatning af indkomsten.

Efter SKATs udmelding, er det deres holdning, at man først erhverver endelig ret til et "sign on fee" ved arbejdets påbegyndelse. Hermed er det ikke underskrifttidspunktet, der er udslagsgivende for hvornår der endelig er erhvervet ret, men i stedet tidspunktet for arbejdsforpligtelsen begyndelse. Dermed vil Danmark heller ikke kunne beskatte et "sign on fee", hvis kontrakten underskrives her i landet. I dette tilfælde vil det ligeledes først være ved arbejdsforpligtelsen begyndelse i udlandet, at der skal foretage beskatning, hvormed det er det enkelte lands skatteregler, der er hjemmelsgrundlag for en eventuel beskatning eller mangel på samme.

Litteraturliste:**Bøger**

<u>Titel</u>	<u>Udgivet af</u>	<u>Forfattere</u>
Lærebog om indkomstskat	Jurist- og Økonomi Forbundet 12. udgave 2009	Aage Michelsen Steen Askholt Jane Bolander John Engsig
Ligningsvejledningen 2009-2 (Dobbeltbeskatning)	Thomson	FSR
Skatteretten 1	Thomson 4. udgave 2006	Jan Pedersen Kurt Siggard Niels Winther-Sørensen
Skatteretten 3	Thomson 4. udgave 2006	Jan Pedersen Kurt Siggard Niels Winther-Sørensen Jakob Bundgaard

Artikler

<u>Titel</u>	<u>Nr/udgivet af</u>	<u>Forfattere</u>
Sign on fee for sportsudøvere Civilretligt og skatteretligt	SR.2008.0030	Jan Børjesson
International Skatteret	SR.2007.0334	Karin Skov Nilausen

<u>Titel</u>	<u>Udgivet af</u>	<u>Besøgt</u>	<u>Adresse</u>
5 års forskerordning er en fiasko	Nordjyske.dk	02-12-2010	http://www.nordjyske.dk/erhverv/forside.aspx?ctrl=10&data=4%2c3613848%2c5%2c3
Forskerordningen topper igen	Sporten.dk	02-12-2010	http://www.sporten.dk/diverse/forskerordning-topper-igen
Forsker-stop vil sænke niveauet	Sporten.dk	02-12-2010	http://www.sporten.dk/superligaen/forsker-stop-vil-saenke-niveauet
Udenlandske specialister flygter fra Danmark	Ingeniøren	02-12-2010	http://ing.dk/artikel/110296-udenlandske-specialister-flygter-fra-danmark

Divisionsforeningen om spillerstrejke	dbu.dk	02-12-2010	http://www.dbu.dk/news/newsShow.aspx?id=24375
Udstationering - danskere på job i udlandet	BDO	02-12-2010	http://www.bdo.dk/Publikationer/Publikationer/Udstationering.pdf
Sign-on-fee har altid været skattepligtigt	Spillerforeningen	02-12-2010	http://www.spillerforeningen.dk/viewnewsitem.jsp?id=537

Hjemmesider/ Vejledninger

<u>Titel</u>	<u>Udgivet af</u>	<u>Besøgt</u>	<u>Adresse</u>
Skatten - når du flytter til udlandet	Skat	02-12-2010	http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=119289&vId=201231
Bruttotræksordningen - for forskere og nøglepersoner	SKM	02-12-2010	http://www.skm.dk/tal_statistik/skatter_og Afgifter/671.html
Ligningsvejledningen - Dobbeltbeskatning 2010-2	Skat	02-12-2010	http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1769884
OECD's Dobbeltbeskatningsmodeloverenskomst	OECD		

Redegørelse om baggrunden for SKM2007.370.SKAT samt besvarelse af 16 spørgsmål fremsat til mødet i Skattekontaktudvalget den 23. januar 2008.

Indledning

PricewaterhouseCoopers har som følge af den udsendte meddelelse om beskatningen af sign on fee SKM2007.370.SKAT stillet 16 spørgsmål omkring beskatningen af sign on fee til mødet i Skattekontaktudvalget den 23. januar 2007. Det blev på mødet besluttet, at SKAT redegør for baggrunden for meddelelsen samt prøver at besvare de stillede spørgsmål, og at redegørelsen med besvarelserne fremsendes til medlemmerne af Skattekontaktudvalget som intern høring. SKAT vil efterfølgende vurdere behovet for yderligere vejledning om den ændrede praksis og dens konsekvenser.

Redegørelse samt besvarelse af spørgsmål

Den 12/6 2007 udsendte SKAT en meddelelse om den skattemæssige behandling af sign on fee SKM2007.370.SKAT. Meddelelsen gjorde op med den praksis som fremgik af SKM2002.110.TSS. I denne meddelelse anføres det, at sign on fee ikke vil være skattepligtigt til Danmark, såfremt beløbet straks forfalder til betaling ved kontraktens underskrivelse, og kontrakten underskrives i udlandet, inden den skattepligtige bliver fuldt skattepligtig til Danmark. Ifølge meddelelsen er sign on fee ikke A-indkomst, hvilket må forstås således, at det er forudsat, at sign on fee ikke kan anses for vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold i lighed med idrætsudøverens almindelige løn. Der er dog i cirkulæret åbnet op overfor omgåelsestilfælde, idet det tilføjes, at det ikke kan udelukkes, at der i særlige tilfælde kan indtræde skattepligt i Danmark for "sign on fees", selv om de ovennævnte betingelser er opfyldt. Man kan f.eks. forestille sig, at et "sign on fee" udgør et uforholdsmæssigt højt beløb i forhold til den løn, spilleren skal have, når han begynder i klubben i Danmark, og i forhold til spillerens værdi for klubben på kort sigt. Ydelsen eller en del af denne vil i så fald muligvis blive betragtet som en integreret del af vederlaget for det arbejde, der skal udføres her i landet, ud fra en omgåelsesbetragtning.

Sagen SKM2007.78.VLD vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en professionel fodboldspiller var skattepligtig til Danmark af et såkaldt "sign on fee" på kr. 3,3 mio., som han fik udbetalt af en dansk klub i forbindelse med kontraktsindgåelse. Fodboldspilleren boede og spillede i England under forhandlingerne med den danske klub. Skatteministeriet gjorde i denne sag det subsidiært gældende, at A var begrænset skattepligtig af de 3,3 mio. kr., jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, jf. § 43, stk. 1, fordi beløbet reelt måtte anses for vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Der var således reelt tale om et forskud på den løn, han ville have kunnet oppebære fra G1 Boldklub i kontraktperioden. Den aftalte månedsløn lå væsentligt under det lønniveau, øvrige spillere i As klasse befandt sig på i den danske superliga, og beløbet på 3,3 mio. kr. var uforholdsmæssigt højt i forhold til den aftalte løn i 4-års perioden. Skatteministeriet bestred, at der som hævdet af A skulle ske en periodisering. Vestre Landsret tog dog ikke stilling til den subsidiære påstand. Vestre landsret fandt ikke, at fodboldspilleren havde bopæl i Danmark, da han underskrev kontrakten, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Derimod fandt landsretten, at fodboldspilleren ved sin ankomst til Danmark umiddel-

bart før kontraktens underskrivelse - påbegyndte et sammenhængende ophold i Danmark i et tidsrum af mindst 6 måneder, og dette ophold kunne ikke anses for afbrudt som følge af de kortvarige ophold i England med henblik på afvikling. Fodboldspilleren blev derfor fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, ved ankomsten til Danmark forud for kontraktens underskrivelse.

Den subsidiære påstand fremsat af skatteministeriet under sagen harmonerer kun delvist med den opfattelse som kommer til udtryk i SKM2002.110.TSS.

Meddelelsen fra 2002 harmonerer derimod ikke med den opfattelse som Jan Pedersen fremkommer med i "Idræt & Jura", 1997, side 139:

"Overgangssummen er skattepligtig for spilleren, såfremt han ved kontraktunderskrivelsen havde bopæl i Danmark. Selvom det måske i skatteteoretisk henseende kan diskuteres, om en modtaget overgangssum er en skattepligtig indtægt eller et "slag" af et skattefrit formuegode, er der næppe tvivl om, at overgangssummen er et supplement til den almindelige periodiske løn i klubben. Derfor må overgangssummen betragtes som et skattepligtigt honorar."

I forbindelse med vurderingen af om en Ligningsrådssag afgjort af Landsskatteretten skulle indbringes for domstolene havde skatteministeriet atter mulighed for at vurdere spørgsmålet om beskatning af sign on fee.

Det drejede sig om et dansk selskab, de blev solgt til et amerikansk selskab. Som led i overdragelsen skulle et vist antal medarbejdere i det danske selskab udstationeres til det amerikanske selskab. I forbindelse med overdragelsen modtog medarbejderne i det danske selskab såkaldte unit awards efter et frit skøn fra det danske selskab. Disse unit awards blev tildelt når overdragelsen var gået i orden, men for de personers vedkommende som skulle udstationeres i USA dog først ved påbegyndelse af udstationering i USA. Det var herefter et spørgsmål om Danmark kunne beskatte de tildelte unit awards til de personer, der skulle udstationeres. Landsskatteretten var nået frem til i modsætning til Ligningsrådet, at Danmark ikke kunne beskatte. Modparten havde bl.a. henvist til praksis omkring sign on fee. Skatteministeriet havde derfor bl.a. anledning til at tage stilling til sign on fee problematikken. Konklusionen af overvejelserne blev, at

Det er tvivlsomt, om sign on fees kan hævdes at være vederlag for noget andet end det personlige arbejde, som en sportsudøver ved kontraktunderskrivelsen forpligter sig til at yde fremover. Sportsudøveren påtager sig ved kontraktunderskrivelsen en forpligtelse til at flytte klub og påbegynde en ansættelse hos sin nye arbejdsgiver, og det vil være vanskeligt at se, hvordan man skulle kunne hævde, at arbejdsgiveren ved kontraktunderskrivelsen opnår nogen anden ydelse af værdi, som sign on fee'et kan anses for betaling for, end netop sportsudøverens tilsagn om udførelsen af et personligt arbejde i tjenesteforhold i kontraktperioden.

For så vidt angår sagen i øvrigt blev denne ikke indbragt for domstolene. Vurderingen var, at udelingerne til de udstationerede personer formentlig måtte betragtes som vederlag for arbejde udført her i landet, men også for arbejde udført i USA. Engangsvederlaget skulle derfor formentlig opdeles, således at en del af vederlaget ville være skattepligtigt i medfør af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 og således at Danmark ville have beskatningsretten i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 15 til denne del af vederlaget. På baggrund af mangelfulde oplysninger i sagen var det

imidlertid ikke muligt at foretage en sådan fordeling, hvorfor sagen ikke blev indbragt for domstolene.

Den ændrede praksis vedrørende sign on fee SKM2007.370.SKAT har således udgangspunkt i de vurderinger, der fremgår af ovenfor anførte.

Spørgsmål og svar:

1) Sign on fee anses efter SKATs praksis for betaling for et tilsagn om udførelse af et personligt arbejde i tjenesteforhold, men er det ikke mere korrekt, at sign on fee'et kan anses for et vederlag for at stå til rådighed for arbejdsgiveren?

Svar: Svaret fremgår af ovenstående redegørelse, der er tale om vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold

2) Hvilke konsekvenser har det for skattepligten til Danmark, hvis den ansatte først tilflytter Danmark nogle dage efter kontraktperiodens begyndelse?

Svar: Skattepligten indtræder når arbejdet påbegyndes i Danmark. Skattepligten følger enten af KSL § 1 eller KSL § 2, stk. 1, nr. 1.

3) Hvad er baggrunden for SKATs revurdering af praksis?

Svar: Svaret er givet ovenfor

4) Hvad er hjemmelsgrundlaget for SKATs praksis?

Svar: Da der er tale om forskud på løn i ansættelsesforhold følger indeholdelsen af A-skatten af praksis på området, jf. *Indeholdelse af A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag, 2008-1, afsnit F.1.3.* Skattepligten følger af KSL §§ 1 eller 2, stk. 1, nr. 1.

5) Efter SKATs praksis skal vederlaget tages til indtægt i det indkomstår, hvori arbejdsforpligtelsen påbegyndes – hvilke konsekvenser vil det have, hvis arbejdsforpligtelsen påbegyndes under et træningsophold i udlandet, det vil sige før den ansatte tager ophold eller får bopæl i Danmark?

Svar: Den del at arbejdet, der udføres i udlandet er ikke skattepligtig til Danmark før fuld skattepligt er indtruffen eller før arbejdet udføres i Danmark i medfør af KSL § 2, stk. 1, nr. 1

6) Når vederlaget anses for forskud på løn, hvad er så begrundelsen for, at vederlaget beskattes fuld ud på tidspunktet for påbegyndelsen af arbejdsforpligtelsen og ikke skal periodiseres over kontraktens løbetid?

Svar: Udgangspunktet er, at beløbet som en bonus eller et andet engangsvederlag skal beskattes her og nu (se også Skatteministeriets påstand under Vestre Landsretssagen ovenfor). Det må derfor være op til skatteyderen at dokumentere at beløbet skal fordele over hele den efterfølgende kontraktperiode.

7) I hvilke andre situationer kan man forestille sig, at beskatningen af et ubetinget retserhvervet og udbetalt vederlag udskydes.

Svar: Det må antages, at det er en klar forudsætning for udbetaling af sign on fee, at modtageren også påbegynder sin ansættelse. Man kan derfor anføre, at der er tale om en suspensiv betingelse, der udskyder beskatningstidspunktet eller hævde, at idrætsudøveren først erhverver endelig ret til engangsbeløb på tidspunktet for påbegyndelse af ansættelsen.

8) Kan en person (vederlagsmodtageren) få et skattekort i Danmark, når personen hverken er begrænset skattepligtig eller fuldt skattepligtig til Danmark?

Svar:

9) Hvis "den ansatte" ikke har et skattekort på udbetalingstidspunktet, skal der så indeholdes 60 pct. skat?

Svar:

10) Hvorledes skal arbejdsgiveren indberette "lønnen" og skatten på ansatte uden cpr. nr.?

Svar:

11) Skal sign og fee'et betragtes som en engangsindkomst ved skatteberegningen i det år, hvor skattepligten indtræder?

Svar: Ja, medmindre modtageren kan dokumentere, at det modtagne beløb skal fordeles over hele kontraksperioden.

12) Kan sign on fee'et indbetales på en arbejdsgiveradministreret pensionsordning med løbende udbetaling med bortseelsesret efter pensionsbeskatningslovens § 19, når udbetalingen sker før arbejdsforpligtelsen påbegyndes og før der er indtrådt fuld skattepligt til Danmark?

Svar: Der kan næppe oprettes en pensionsordning i ansættelsesforhold før ansættelsesforholdet er påbegyndt, hvilket først sker i forbindelse med den fysiske tiltrædelse på arbejdspladsen i Danmark. Der kan derfor først indbetales på den arbejdsgiveradministrerede ordning ved tiltrædelsen i Danmark.

13) Kan sign on fee'et være omfattet af kildeskattelovens § 48 E, såfremt der i øvrigt som arbejdsvederlag udbetales et månedligt vederlag, der opfylder minimumsvederlaget i kildeskattelovens § 48 E?

Svar: Ja,

14) Hvordan skal der lempes for dobbeltbeskatning, hvis bopælslandet beskatter sign on fee'et på underskriftstidspunktet, hvor der erhverves endelig ret til beløbet?

Svar: Efter SKATs opfattelse er de to tidspunkter sammenfaldende, hvorfor der ikke burde opstå dobbeltbeskatning. Hvis der opstår dobbeltbeskatning må SKAT drøfte situationen med den udenlandske kompetente myndighed.

15) Vil det have betydning for besvarelsen, om retserhvervelsestidspunktet og tidspunktet for påbegyndelsen af arbejdsforpligtelsen ligger i samme indkomstår eller i to forskellige indkomstår?

Svar: Nej, idet beskatningsåret er det år, hvori arbejdsforpligtelsen påbegyndes.

16) Vil en dansk lønmodtager, der underskriver kontrakt med en udenlandsk arbejdsgiver og erhverver endelig ret til sign on fee på underskriftstidspunktet være skattepligtig til Danmark af sign on fee'et, når det forudsættes, at lønmodtageren fraflytter Danmark inden arbejdsforpligtelsen påbegyndes i udlandet.

Svar: Da det antages, at modtageren først erhverver endelig ret til sign on fee'et når vedkommende påbegynder sin arbejdsforpligtelse i udlandet, vil Danmark ikke kunne beskatte fee'et.

U
K
S

København, den 18. februar 2008

Redegørelse om baggrunden for SKM 2007.370 SKAT.

FSR's Skatteudvalg har modtaget SKATs udkast til redegørelse om baggrunden for SKM 2007.370 SKAT samt besvarelse af 16 spørgsmål fremsat til mødet i Skattekontaktudvalget den 23. januar 2008. Vi bemærker dog, at SKAT alene har forsøgt at besvare spørgsmålene 1 - 7 og 11 - 16. Der mangler således svar på spørgsmålene 8 - 10.

Det fremgår af en række af svarene - f.eks. svarene på spørgsmålene 7, 14, 15 og 16, at SKAT forudsætter, at Sign-on-fee'et er suspensivt betinget, således at beskatningstidspunktet er udskudt til de suspensive betingelser er opfyldt. Hvis det er forudsætningen for SKM 2007.370 SKAT, er vi for så vidt enige i, at beskatningen er udskudt indtil de suspensive betingelser er opfyldt. Det er dog vores opfattelse, at det vanskeligt kan forudsættes, at alle kontrakter med Sign-on-fee indeholder suspensive betingelser. Vurderingen af, om en betingelse i en konkret kontrakt er suspensiv eller alene resolutiv vil normalt være konkret i det enkelte tilfælde. Se f.eks. SKM 2008.111 SR. Der savnes således også en nærmere beskrivelse af, hvilke betingelser SKAT har forudsat indsat i kontrakten.

Vi er dog enige i, at der i en lang række kontrakter vil være indsat betingelser, der kan være suspensive. Og i den forbindelse kunne det være formålstjenligt, hvis SKAT nærmere redegør for praksis vedrørende suspensive betingelser i ansættelsesforhold. Det er vores opfattelse, at der er en righoldig praksis blandt andet vedrørende ligningslovens §§ 28 og 7 H. Det er vores opfattelse, at det i praksis vil vise sig, at Danmark vil have beskatningsretten i en lang række tilfælde på grund af suspensive betingelser, og at Sign-on-fee derfor kun er et mindre problem, der ikke retfærdiggør en så radikal nyfortolkning af bestemmelserne om subjektiv skattepligt i kildeskattelovens §§ 1, 2 og 7.

Vi har imidlertid også forstået SKM 2007.307 SKAT således, at beskatningstidspunktet efter SKATs opfattelse udskydes uanset, der ikke er indsat suspensive betingelser i aftalen, og uanset om eventuelle suspensive betingelser er opfyldt forud for, at skattepligten til Danmark er indtrådt. Svaret på spørgsmål 5 må således opfattes som, at beskatningstidspunktet er udskudt til et tidspunkt efter påbegyndelsen af arbejdsforpligtelsen. Udskydelsen af beskatningstidspunktet kan således ikke forklares ud fra en forudsætning om, at kontrakten indeholder suspensive betingelser om modtages påbegyndelse af arbejdsforpligtelsen.

Vi savner derfor fortsat en forklaring på hjemmelsgrundlaget for udskydelse af beskatningen til et tidspunkt, der ligger efter det endelige retserhvervelsestidspunkt.

Vi kan forstå, at meddelelsen bygger på nogle overvejelser i Skatteministeriet dels i forbindelse med sagen SKM 2007.78 V og dels i forbindelse med en ikke offentliggjort Landskatteretskendelse. Konklusionerne på Skatteministeriets overvejelser er ikke efterprøvet ved domstolene, og retskildeværdien af disse overvejelser må vel siges at være meget

begrænset. Derfor er der behov for en præcisering af SKATs opfattelse af hjemmelsgrundlaget.

Endelig savner vi svarene på de meget praktiske spørgsmål 8 – 10, når det endelige retserhvervestidspunkt og udbetalingen indtræffer, før modtageren bliver skattepligtig til Danmark.

Til de enkelte svar har vi i øvrigt følgende bemærkninger.

Til spørgsmål 2 svares, at skattepligten følger af enten KSL § 1 eller KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Hvorledes kan der være skattepligt efter enten KSL § 1 eller KSL § 2, stk. 1, nr. 1, når den endelige retserhvervelse er indtrådt før modtageren har taget ophold i Danmark og inden modtageren har udført arbejde i Danmark?

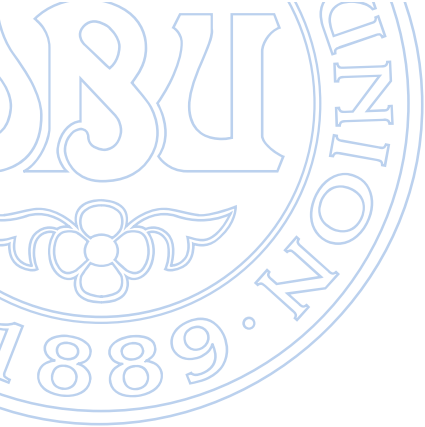
Til spørgsmål 5 svares, at Sign-on-fee'et skal periodiseres, så den del der vedrører opholdet i udlandet ikke er skattepligtig til Danmark, hverken efter KSL § 1 eller KSL § 2, stk. 1, nr. 1, og den del der vedrører opholdet i Danmark vil være skattepligtig. Når det forudsættes, at det endelige retserhvervestidspunkt er indtrådt senest ved påbegyndelsen af træningsopholdet i udlandet og dermed før modtageren har taget ophold i Danmark og før modtageren har udført arbejde i Danmark, hvad er så hjemmelsgrundlaget for denne periodisering? Og hvad er baggrunden for, at SKAT ved besvarelsen af spørgsmålene 6 og 11 ikke vurderer, at der skal ske periodisering over hele kontraktperioden?

I spørgsmål 7 spørges til i hvilke andre situationer beskatningen af et ubetinget retserhvervet og udbetalt vederlag udskydes. SKAT vælger at svare under en forudsætning om, at vederlaget ikke er ubetinget retserhvervet. Hvorledes vil svaret være, såfremt SKAT tog udgangspunkt i forudsætningerne i spørgsmålet?

Afslutning.

???

Med venlig hilsen

**Ved underskrivelsen:**

- 3 underskrevne originaler til DBU til godkendelse
- Kopi til spilleren
- Kopi til klubben

Ved godkendelsen hos DBU:

- 1 original retur til spilleren
- 1 original retur til klubben
- 1 original til DBUs arkiv

Spillerkontrakt

mellem

_____ (fulde vedtægtsmæssige navn)

_____ (CVR-nr.)

_____ (adresse)

_____ (postnr./by)

(i det følgende kaldet 'klubben')

og

_____ (fulde navn)

_____ (CPR-nr.)

_____ (adresse)

_____ (postnr./by)

(i det følgende kaldet 'spilleren')

for perioden

_____ til _____
(en 30. juni eller en 31. dec.)

(maksimalt 3 år for mindreårige og 5 år for øvrige spillere)

Spilleren er statsborger i

Marker ved afkrydsning, hvilket af nedenstående alternativer, der er gældende:

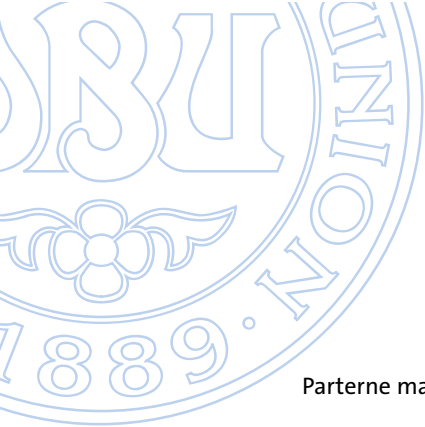
- Kontraktforholdet **følger** hovedaftalen og overenskomsten mellem Divisionsforeningen og Spillerforeningen (herefter samlet kaldet 'overenskomsten')
- Kontraktforholdet **følger ikke** hovedaftalen og overenskomsten mellem Divisionsforeningen og Spillerforeningen (herefter samlet kaldet 'overenskomsten')

Spilleren har senest været spilleberettiget på følgende måde:

for klubben _____ som

- Amatør
- Kontraktspiller





Afsnit 1

Arbejdstider - træning, træningslejre og kampe

Parterne markerer ved afkrydsning, hvilket af nedenstående alternative beskæftigelsesforhold, der skal gælde imellem dem, og udfylder de åbne punkter.

Spilleren har fodbold som bibeskæftigelse

Denne kontrakt medfører ingen indskrænkninger i spillerens adgang til at påtage sig andet arbejde, forudsat at spilleren i øvrigt kan opfylde nærværende kontrakt. Bemærk endvidere bestemmelsen i afsnit 4, § 6.6.

Klubben og spilleren betaler ATP – herunder afledte bidrag – i forhold til en beskæftigelse på over 39 timer, men under 78 timer pr. måned.

Spilleren skal deltage i træning i det af klubben fastsatte omfang, dog højst _____ timer ugentligt.

Træningen skal normalt placeres uden for almindelig arbejdstid, hvorved forstås spillerens almindelige arbejdstid hos spillerens eventuelle hovedarbejdsgiver, hvis kontraktforholdet

følger overenskomsten, og tidsrummet fra kl. 8.30 til kl. 16.30 på mandage - torsdage og fra kl. 8.30 til 15.00 på fredage, hvis kontraktforholdet ikke følger overenskomsten.

Spilleren har – medmindre andet er aftalt – ret til dækning af tabt arbejdsfortjeneste i tilfælde, hvor træningen placeres inden for almindelig arbejdstid, og ved deltagelse i kampe, der medfører, at spilleren ikke fuldt ud kan passe sit hovederhverv inden for almindelig arbejdstid.

Spilleren har pligt til at deltage i en eventuel træningslejr arrangeret af klubben i en uge (7 sammenhængende dage) pr. kalenderår uden ret til dækning af tabt arbejdsfortjeneste.

Spilleren har fodbold som deltidsbeskæftigelse

Denne kontrakt medfører, at spilleren ikke kan påtage sig andet arbejde i weekender og på sønehelligdage samt i det nedenfor angivne tidsrum på øvrige dage:

mellem kl. _____ og kl. _____

medmindre spilleren har fået klubbens forudgående godkendelse.

Klubben og spilleren betaler ATP – herunder afledte bidrag – i forhold til den således aftalte begrænsning i spillerens adgang til at påtage sig andet arbejde. Ved ATP-beregningen sættes begrænsningen i weekender og på sønehelligdage til 7½ time pr. dag.

Spilleren skal deltage i træning i det af klubben fastsatte omfang.

Træningen skal normalt placeres inden for den aftalte begrænsning i spillerens adgang til at påtage sig andet arbejde. Spilleren har – medmindre andet er aftalt – ret til dækning af tabt arbejdsfortjeneste i tilfælde, hvor træningen placeres uden for den aftalte begrænsning, og ved deltagelse i kampe, der medfører, at spilleren ikke fuldt ud kan passe sit hovederhverv uden for den aftalte begrænsning.

Spilleren har pligt til at deltage i en eventuel træningslejr arrangeret af klubben i en uge (7 sammenhængende dage) pr. kalenderår uden ret til dækning af tabt arbejdsfortjeneste.

Spilleren har fodbold som fuldtidsbeskæftigelse

Denne kontrakt medfører, at spilleren ikke kan påtage sig andet arbejde uden klubbens forudgående godkendelse.

Klubben og spilleren betaler ATP – herunder afledte bidrag – efter de til enhver tid gældende regler for fuldtidsansatte.

Spilleren skal deltage i træning, træningslejre og kampe efter klubbens bestemmelser.

Træningen vil normalt blive placeret på de af klubben nærmere fastlagte tidspunkter for den spillertrup og spillerkategori, som spilleren tilhører.



Afsnit 2

Parternes rettigheder og pligter

§ 1 Loyalitet mv.

- 1.1 Spilleren har i hele kontraktperioden pligt til at være aktivt medlem af følgende moderklub:

og til at optræde loyalt over for både moderklubben og klubben, hvis disse er to forskellige juridiske enheder.
- 1.2 Spilleren kan ikke i medfør af denne kontrakt gøre krav gældende over for moderklubben, medmindre kontrakten er indgået med moderklubben selv.
- 1.3 Klubben har pligt til at optræde loyalt over for spilleren.
- 1.4 Klubben må ikke udøve nogen urimelig forskelsbehandling mellem spilleren og klubbens andre kontraktspillere. Det anses ikke som urimelig forskelsbehandling, at enkelte kontraktspillere gives positiv særbehandling.

§ 2 Forfald og kampdeltagelse

- 2.1 Hvis spilleren har forfald til træning eller kamp, skal spilleren uopholdeligt meddele dette til klubbens ledelse.
- 2.2 Spilleren har pligt til at spille på det hold, hvortil spilleren udtages, uanset om kampen er led i officielle turneringer og uanset om kampen finder sted i Danmark.
- 2.3 Spilleren må ikke uden forudgående skriftlig tilladelse fra klubben deltage i fodboldkampe indendørs eller udendørs, hvori klubben ikke deltager, medmindre kampen er arrangeret af DBU, Divisionsforeningen eller lokalunionerne.

§ 3 Doping

- 3.1 Spilleren har pligt til at overholde Danmarks Idræts-Forbunds til enhver tid gældende dopingregulativ og herunder stille sig til rådighed for dopingkontrol i overensstemmelse med dopingregulativet.
- 3.2 Enhver overtrædelse af dopingregulativet, der medfører en straf i form af en endelig, ubetinget karantæne på over 3 måneder, anses som væsentlig misligholdelse, medmindre overtrædelsen er sket med klubbens eller en af klubben anvist læges viden.
- 3.3 Foreligger der væsentlig misligholdelse i henhold til § 3.2, og ønsker klubben at drage ansættelsesretlige konsekvenser heraf, kan klubben vælge enten at suspendere ansættelsesforholdet i en periode, der ikke kan vare længere end spillerens ubetingede karantæne som følge af dopingovertrædelsen, eller at ophæve kontrak-

ten som misligholdt. Klubben skal senest 8 dage efter, at dopingsanktionen er blevet endelig og klubben er blevet bekendt med dopingsanktionen, skriftligt meddele spilleren, hvilken nærmere ansættelsesretlige konsekvens man vil drage. Undlader klubben at give spilleren en sådan meddelelse inden udløbet af 8 dages-fristen, bortfalder klubbens adgang til at drage ansættelsesretlige konsekvenser af dopingovertrædelsen.

§ 4 Brug af beklædning og udstyr stillet til rådighed af klubben

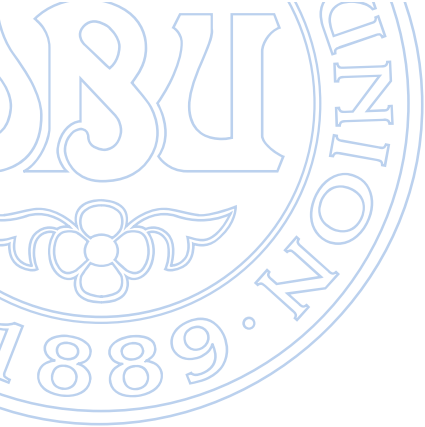
- 4.1 Klubben stiller i fornødent omfang trænings- og kampudstyr, dvs. beklædning, beskyttelsesudstyr, løbesko og fodboldsko/-støvler (samt for målmænd målmandshandsker), til rådighed for spilleren, der har pligt til udelukkende at anvende dette udstyr.
- 4.2 Hvis klubben tillige stiller anden beklædning til rådighed for spilleren, har spilleren pligt til at anvende denne beklædning under transport til og fra kamp, ved deltagelse i pressemøder, under TV-interviews og lignende.
- 4.3 Spilleren må – selv om der ikke er udleveret anden beklædning – ved de nævnte lejligheder aldrig være iklædt beklædning, der fremtræder som fremstillet af et andet sportsbeklædningsfirma end det firma, klubben har truffet aftale med.

§ 5 Transport og ophold i forbindelse med udekampe

- 5.1 Klubben har pligt til uden udgift for spilleren at drage omsorg for spillerens transport og eventuelle ophold i forbindelse med udekampe.

§ 6 Frihed til deltagelse på landshold og andre officielt udvalgte hold

- 6.1 Klubben har pligt til at give spilleren fri til deltagelse i eventuelle træningssamlinger, landskampe og lignende, hvortil spilleren udtages af DBU og/eller lokalunionen. Er spilleren ikke dansk statsborger, gælder FIFAs til enhver tid gældende regler om frigivelse af spillere i forbindelse med landskampe.



§ 7 Skadesbehandling

- 7.1 Klubben yder spilleren gratis lægehjælp eller anden nødvendig eller hensigtsmæssig behandling ved skader pådraget under deltagelse i kampe og træning med fradrag af de beløb, der betales af den offentlige sygesikring.
- 7.2 Spilleren har pligt til at lade sig behandle af en af klubben anvist læge/fysioterapeut/kiropraktor på betingelse af, at klubben betaler samtlige udgifter ved behandling med fradrag af offentlige tilskud.
- 7.3 Spilleren har dog altid ret til at søge egen læge og afvise den behandling, klubben foreskriver, hvis spilleren ved erklæring fra en speciallæge kan sandsynliggøre, at den foreslåede behandling ikke er korrekt eller hensigtsmæssig.

§ 8 Sygdom

- 8.1 Under sygdom, herunder skader, betaler klubben grundløn og andre ikke kamprelaterede ydelser til spilleren.
- 8.2 Sygdom, herunder skader, har ikke konsekvenser for ansættelsesforholdet.

§ 9 Forsikring

- 9.1 Klubben tegner og betaler lovpligtig arbejdsskadeforsikring for spilleren.
- 9.2 Klubben tegner og betaler en forsikring for spilleren mod permanent tab af erhvervsevnen som professionel fodboldspiller med en forsikringssum på kr. _____.¹
- 9.3 Klubben tegner og betaler heltidsulykkesforsikring for spilleren med en forsikringssum på kr. _____ ved 100% invaliditet eller død.²
- 9.4 Spilleren skal indsættes som begunstiget i ovennævnte forsikringer.

§10 Information om gældende regler mv.

- 10.1 Klubben har pligt til snarest muligt at give spilleren kopi af alle relevante regler fra DBU, Divisionsforeningen og klubben og af enhver form for forsikringspolice, som er af betydning for spilleren, og tilsende spilleren alle senere ændringer i de ovennævnte regler og forsikringer.

¹ Mindst kr. 300.000 for deltidsbeskæftigede spillere og mindst kr. 500.000 for fuldtidsbeskæftigede spillere, hvis kontraktforholdet følger overenskomsten.

² Mindst kr. 500.000, hvis kontraktforholdet følger overenskomsten.

- 10.2 Hvis spilleren er under 18 år, førstegangskontraktspiller eller udlænding, har klubben pligt til ved indledningen af kontraktforhandlingerne at udlevere det af Divisionsforeningen og Spillerforeningen i fællesskab udarbejdede informationsmateriale.

§11 Frihed til deltagelse i Spillerforeningens organers arbejde

- 11.1 Hvis spilleren er valgt som medlem af Spillerforeningens repræsentantskab, er klubben forpligtet til at give spilleren fri til deltagelse i Spillerforeningens årlige repræsentantskabsmøde og til et møde i Spillerforeningen efter turneringens afslutning i efteråret.
- 11.2 Hvis spilleren er valgt til Spillerforeningens bestyrelse, vil klubben så vidt muligt give spilleren fri til at udføre bestyrelsesarbejdet i Spillerforeningen.

§12A Reklame- og sponsorkontrakter m.m.

(Gælder, hvis kontraktforholdet følger overenskomsten)

- 12A.1 Spilleren skal oplyse klubben om spillerens egne kontrakter, indgået før spillerkontraktens underskrivelse, hvori spilleren til tredjemand har overdraget immaterielle rettigheder, herunder retten til helt eller delvist at udnytte spillerens billede, lighed, navn eller autograf.
- 12A.2 Med forbehold for de eventuelle indskrænkninger, som følger af spillerens egne forudgående kontrakter som nævnt i § 12A.1, og de eventuelle indskrænkninger, som måtte følge af de fællesprojekter, der er nævnt i § 12A.4, er klubben og spilleren enige om, at de ved kontraktens indgåelse som udgangspunkt disponerer over samtlige rettigheder, som knytter sig til ansættelsesforholdet.
- 12A.3 Medmindre andet konkret er aftalt mellem klubben og dens kontraktspillertrup i en lokal aftale, der i givet fald skal vedhæftes denne kontrakt, gælder følgende bestemmelser:
 - a. Klubben har retten til at udnytte spillerens billede, lighed, navn og autograf i forbindelse med klubbens eget salg af merchandise, i forbindelse med klubbens markedsføring og salgsfremmende foranstaltninger og i forbindelse med klubbens salg af sponsorater. Klubbens udnyttelsesret forudsætter, at udnyttelsen sker i et omfang, som er rimeligt og

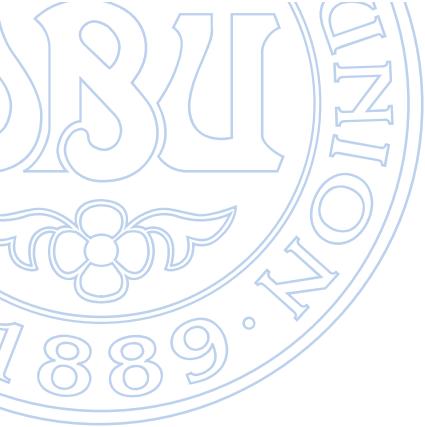


- i overensstemmelse med almindelig kutyme. Klubben må aldrig lade spillerens billede, lighed, navn eller autograf anvende således, at det strider mod den loyalitetsforpligtelse, som spilleren måtte have over for en hovedarbejdsgiver eller således, at det strider mod spillerens religiøse eller politiske overbevisninger. Hvis spilleren i denne forbindelse skal udføre opgaver uden for sædvanlig arbejdstid eller hvis spilleren udnyttes ekstraordinært, kan spilleren kræve en rimelig særskilt honorering. Når spillerens ansættelsesforhold ophører, skal klubben loyalt ophøre med at sælge effekter, hvor spillerens billede, lighed, navn eller autograf anvendes, men skal dog ikke standse salg af serier, der knytter sig til hele holdet, hvis dette vil være uforholdsmæssigt omkostningstungt, eller serier, der knytter sig til klubbens og dens moderklub(ber)s historie.
- b. Spilleren har ret til at indgå personlige reklamekontrakter. Klubben skal dog forud for sådanne kontrakters indgåelse give sin skriftlige accept, idet spilleren ikke må indgå reklamekontrakter med virksomheder, som er konkurrerende i forhold til klubbens hoved- eller eksklusivsponsor. Klubben kan kun nægte at give accept til spillerens personlige reklamekontrakter, hvis disse efter deres indhold er konkurrerende i forhold til en af klubbens hoved- eller eksklusivsponsoraftaler, jf. litra c nedenfor.
- c. En sponsor anses for at være hovedsponsor, hvis det økonomiske mellemværende med klubben årligt udgør mindst:
- Kr. 150.000 for en klub i Superligaen.
 - Kr. 100.000 for en klub i 1. division.
 - Kr. 75.000 for en klub i 2. division og i Kvinde-DM.
- En sponsor anses for at være eksklusivsponsor, hvis klubben har tilsagt sponsoren eneret som sponsor inden for et nærmere angivet forretningsområde.
- d. Klubben har pligt til før turneringsstarten i hver turneringshalvdel at meddele spilleren, hvilke hovedsponsorer og eksklusivsponsorer klubben har.
- 12A.4 Klubben og spilleren er derudover enige om at indskyde deres respektive rettigheder i de projekter, som etableres i et samarbejde mellem Divisionsforeningen og Spillerforeningen under forudsætning af, at sådanne projekter er godkendt af de pågældende foreningers kompetente organer.

§12B Reklame- og sponsorkontrakter m.m.

(Gælder, hvis kontraktforholdet ikke følger overenskomsten)

- 12B.1 Klubben har ret til – uden særskilt betaling til spilleren – at give klubbens sponsor(er) tilladelse til at benytte spillerens billede i reklameøjemed med eller uden navns nævnelse, og spilleren har pligt til i nærmere aftalt omfang at stille sig til rådighed for klubbens sponsor(er) alene mod dækning af dokumenteret tabt arbejdsfortjeneste. Klubben har dog ikke ret til lade spilleren eller spillerens billede anvende således, at det strider mod den loyalitetsforpligtelse, spilleren måtte have over for en hovedarbejdsgiver.
- 12B.2 Spilleren har, medmindre andet er aftalt, ret til at indgå personlige reklamekontrakter, forudsat at disse respekterer klubbens rettigheder efter § 12B.1. Klubben skal underrettes herom forud for sådanne kontrakters indgåelse. Spilleren må – medmindre andet er aftalt – ikke reklamere for firmaer, selskaber eller produkter og lignende, der er konkurrerende i forhold til klubbens hovedsponsor(er).
- 12B.3 En sponsor, hvis økonomiske mellemværende med klubben er mindst kr. 75.000 årligt, anses som hovedsponsor. Dette beløb kan reguleres af DBUs administration under hensyntagen til den almindelige prisudvikling.
- 12B.4 Klubben har pligt til før hver turneringsstart skriftligt at meddele spilleren, hvilke(n) sponsor(er) klubben har som hovedsponsor(er). Ligeledes har klubben pligt til skriftligt at meddele spilleren, når der sker tilgang/frafald af hovedsponsor(er).



§ 13 Aflønning ³

Her anføres spillerens grundløn, eventuelle bonusmuligheder og øvrige goder. Eventuelle kollektive bonusordninger gældende for spilleren skal vedhæftes. Hvis nogen del af aflønningen er fastsat som en beregnet andel af beløb, der tilfalder klubben, sker beregningen uden moms, og der fratrækkes inden udbetalingen 11,11% (som senere afregnes til spilleren som feriegodtgørelse, se § 14.5, jf. § 14.7, litra c).

13.1 Grundløn:

13.2 Bonus:

13.3 Personalegoder (fx fri bil, fri telefon, fri bolig o. lign.):

13.4 Andet:

³ Den overenskomstmæssige mindsteløn udgjorde pr. 14. oktober 2004 for:

- a) Bibeskæftede kr. 2.000 pr. måned
- b) Deltidsbeskæftigede kr. 7.200 pr. måned
- c) Fuldtidsbeskæftigede kr. 14.200 pr. måned

Mindstelønnen for deltidsbeskæftigede og fuldtidsbeskæftigede reguleres hver den 1. juli i overensstemmelse med udviklingen i nettoprisindekset fra den 14. oktober 2004 og til og med indeksets nærmeste offentliggjorte opgørelsesdag forud for reguleringen. Ved reguleringen rundes op til nærmeste 100 kr.



§14 Ferie

- 14.1 Spilleren er omfattet af ferieloven.
- 14.2 Hovedferien udgør for bibeskæftede mindst 3 og for deltids- og fuldtidsbeskæftede mindst 2 sammenhængende uger i perioden 1. maj – 30. september. Klubben skal så vidt muligt varsle hovedferien over for spilleren senest 3 måneder før dens afholdelse.
- Var spilleren syg under hovedferien, kan erstatningsferie ikke kræves eller pålægges afholdt senere i ferieåret på et tidspunkt, hvor Herre-DM, henholdsvis Kvinde-DM afvikles, medmindre klubben og spilleren er enige om dette.
- 14.3 Restferien (normalt henholdsvis 2 uger for bibeskæftede og 3 uger for deltids- og fuldtidsbeskæftede), som ikke behøver være sammenhængende, skal i samråd med klubben og under hensyntagen til klubbens rimelige ønsker afholdes uden for perioden, hvor Herre-DM, henholdsvis Kvinde-DM afvikles.
- 14.4 Under ferie modtager spilleren grundløn som aftalt i § 13.1 og eventuelle personalegoder som aftalt i § 13.3.
- 14.5 Under ferie modtager spilleren desuden en feriegodtgørelse. Feriegodtgørelsen udgør 12½ % af den del af spillerens ferieberettigede løn fra klubben i optjeningsåret, som ikke var grundløn eller personalegoder.
- 14.6 Under ferie modtager spilleren herudover et ferietillæg. Ferietillægget udgør 1 % af spillerens ferieberettigede løn fra klubben i optjeningsåret.
- 14.7 Begrebet ”ferieberettiget løn”, som er brugt ovenfor i §§ 14.5 og 14.6, skal forstås i overensstemmelse med ferielovens bestemmelser og den praksis, der findes i tilknytning hertil. Navnlig bør det fremhæves, at klubben ved opgørelsen af spillerens ferieberettigede løn for en given periode alene skal medtage de udbetalinger og personalegoder fra klubben, der er indkomstskattepligtige for spilleren, og som er vederlag for arbejde under ansættelsen, jf. ferielovens § 26. Under hensyn hertil og for i videst muligt omfang at undgå tvivl præciseres følgende:
- Aftalte præstations- og resultatafhængige bonusbetalinger fra klubben til spilleren er ferieberettiget løn. Bonus, gratiale o. lign. fra klubben til spilleren, hvis udbetaling udelukkende beror på klubbens for-godtbefindende, er ikke ferieberettiget løn.
 - Aftalte ”sign on fees”, ”stay on fees” og ”sign off fees”, hvorved forstås visse enkeltstående beløb, som parterne ved kontraktens indgåelse aftaler, at klubben skal betale til spilleren på et eller flere nærmere fastlagte tidspunkter, fx på tiltrædelsesdatoen, på

bestemte tidspunkter senere i kontraktperioden og/eller ved kontraktens udløb, er ferieberettiget løn (i det omfang, klubbens betalinger af sådanne beløb er skattepligtig indkomst for spilleren).

- Aftalte lønelementer, der beregnes som en andel af beløb, der tilfalder klubben (behørigt opgjort med fradrag af 11,11 % som angivet i § 13), er ferieberettiget løn.

§15 Obligatorisk pensionsordning

(Gælder, hvis kontraktforholdet følger overenskomsten)

- 15.1 Fra og med den 1. i måneden efter, at spilleren har været ansat i klubben i 2 måneder og er fyldt 20 år, indbetaler klubben et obligatorisk pensionsbidrag til en pensionsordning, der etableres i spillerens navn i et af Divisionsforeningen og Spillerforeningen i fællesskab valgt livsforsikringsselskab.
- 15.2 Pensionsbidraget udgør 4,8 % af spillerens grundløn og finansieres ved, at klubben betaler 2/3 og spilleren 1/3 af det samlede bidragsbeløb.

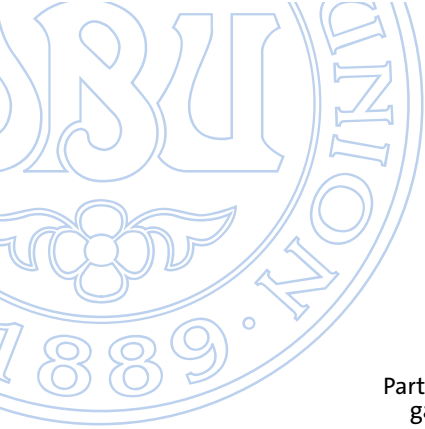
§16 Frivillig opsparingsordning

(Gælder, hvis kontraktforholdet følger overenskomsten)

- 16.1 Er spillerens grundløn mere end 30.000 kr. om måneden, kan spilleren vælge, om der skal indbetales bidrag til en særlig opsparing, der etableres i spillerens navn i henhold til ”Lov om opsparing for sportsudøvere” i et af Divisionsforeningen og Spillerforeningen i fællesskab valgt livsforsikringsselskab.
- 16.2 Opsparingsbidraget udgør i givet fald 4,8 % af spillerens grundløn og finansieres ved, at klubben betaler 2/3 og spilleren 1/3 af det samlede bidragsbeløb.
- 16.3 Spilleren markerer ved afkrydsning, hvorvidt der skal indbetales bidrag til en sådan opsparingsordning:

Ja, der skal indbetales bidrag til en opsparingsordning i henhold til §§ 16.1 – 16.2.

Nej, der skal ikke indbetales bidrag til en opsparingsordning i henhold til §§ 16.1 – 16.2.



Afsnit 3

Klubskifte

Parterne markerer ved afkrydsning, hvilket af nedenstående alternativer, der er gældende mellem dem, og udfylder i nødvendigt omfang det åbne punkt:

- Parterne har ikke truffet særlige aftaler vedrørende klubskifteforhold.
- Parterne har truffet følgende særlige aftaler vedrørende klubskifteforhold:



Afsnit 4

Afsluttende bestemmelser

§ 1 Ophør ved klubbens nedrykning fra Herre-DM eller Kvinde-DM

- 1.1 Denne kontrakt ophører uden ansvar for nogen af parterne, hvis klubbens 1. herreseniorhold af ordinære, sportslige grunde rykker ud af Herre-DM (gælder for mandlige spillere), eller hvis klubbens 1. kvindeseniorhold af ordinære, sportslige grunde rykker ud af Kvinde-DM (gælder for kvindelige spillere).
- 1.2 Ophøret sker i sådanne tilfælde med virkning fra udløbet af den måned, i hvilken klubbens 1. herreseniorhold, henholdsvis 1. kvindeseniorhold spillede sin sidste kamp i Herre-DM, henholdsvis i Kvinde-DM.
- 1.3 Efter et sådant ophør står parterne frit i enhver henseende.

§ 2 Gæld til klubben eller moderklubben

- 2.1 Spilleren har ikke krav på at få udleveret sit spillercertifikat, før spilleren har afviklet samtlige økonomiske mellemværender ifølge denne kontrakt med klubben, herunder kontingent til moderklubben.
- 2.2 Kontingentrestance til moderklubben udover 6 måneder kan dog ikke begrunde en tilbageholdelse af certifikatet.

§ 3A Disciplinærforhold og misligholdelse m.m.

(Gælder, hvis kontraktforholdet følger overenskomsten)

- 3A.1 Funktionærlovens regler om disciplinære forseelser, usaglig afskedigelse, misligholdelse og grov misligholdelse finder anvendelse på nærværende kontrakt.
- 3A.2 Overenskomstmæssig strejke og lockout og andre former for overenskomstmæssig arbejdsstandsning har ingen indflydelse på kontraktens gyldighed mellem spilleren og klubben.

§ 3B Disciplinærforhold og misligholdelse m.m.

(Gælder, hvis kontraktforholdet ikke følger overenskomsten)

- 3B.1 Hvis spilleren gør sig skyldig i dårlig opførsel eller overtræder nogen af klubbens træningsregler eller disciplinærbestemmelser eller nogen af bestemmelserne i denne kontrakt, kan klubben enten foretage et lønfradrag, der højst må svare til 2 ugers grundløn, eller bortvise spilleren fra klubben for et tidsrum af højst 14 dage. Klubben skal give spilleren en skriftlig begrundet

meddelelse om afgørelsen. Spilleren kan inden 2 uger efter, at spilleren har modtaget den pågældende skriftlige meddelelse fra klubben, indbringe afgørelsen for Fodboldens Voldgiftsret. En rettidig indbringelse har opsættende virkning.

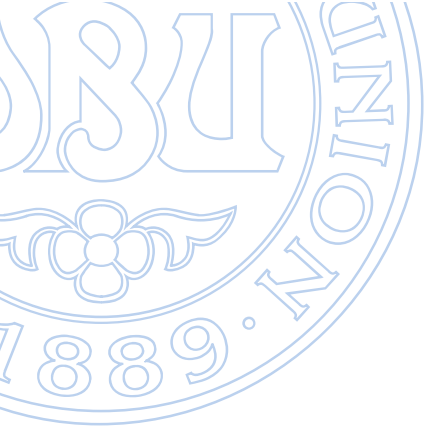
- 3B.2 Hvis en af parterne gør sig skyldig i grov eller gentagen misligholdelse af denne kontrakt, er den anden part berettiget til straks at ophæve kontrakten og fremsætte krav om eventuel erstatning.

§ 4 Tvister

- 4.1 Parterne kan indbringe enhver civilretlig tvist om forståelsen eller virkningen af denne kontrakt enten for de almindelige domstole eller for Fodboldens Voldgiftsret, idet dog behandling ved Fodboldens Voldgiftsret forudsætter begge parters udtrykkelige eller stiltiende indforståelse. De berørte parter valg i så henseende skal træffes ved sagens indledning. Parterne kan enten udtrykkeligt aftale, i hvilket system tvisten skal behandles, eller forholde sig som anført nedenfor. Når dette valg først er truffet, kan den civilretlige tvist kun flyttes fra domstolene til Fodboldens Voldgiftsret eller fra Fodboldens Voldgiftsret til domstolene, hvis parterne er enige herom, og der endnu ikke er truffet afgørelse.

Er der ikke mellem parterne indgået nogen udtrykkelig aftale om hvilket tvistløsningssystem, der skal anvendes, og har en part indledt en retssag ved de almindelige domstole, er det dermed afgjort, at tvisten skal afgøres endeligt af domstolene, (medmindre parterne efter retssagens indledning, og inden domstolen i 1. instans har truffet sin afgørelse, i fællesskab beslutter at afslutte retssagen ved domstolene og i stedet at indbringe tvisten for fodboldens eget tvistløsningssystem med henblik på en endelig og bindende afgørelse i dette system). Er der ikke mellem parterne indgået nogen udtrykkelig aftale om hvilket tvistløsningssystem, der skal anvendes, og undlader en part, som er indklaget i en sag for fodboldens kompetente tvistløsningsorgan, senest i sit svarskrift at kræve tvisten afgjort ved de almindelige domstole, er det dermed ligeledes afgjort, at tvisten skal afgøres endeligt i Fodboldens Voldgiftsret.

- 4.2 Alle civilretlige tvister mellem parterne om forståelsen eller virkningen af denne kontrakt, som efter FIFAs til enhver tid gældende love og bestemmelser henhører under FIFAs kompetence, kan indbringes for FIFAs kom-



petente tvistløsningsorganer som 1. instans med ankeadgang til Den Internationale Sportsdomstol (CAS) som 2. instans i overensstemmelse med de herom nærmere fastsatte regler i FIFAs og CAS' til enhver tid gældende love og bestemmelser.

- 4.3 Bortset fra de i § 4.2 nævnte tvister kan alle øvrige civile tvister mellem parterne om forståelsen eller virkningen af denne kontrakt indbringes for Fodboldens Voldgiftsret i overensstemmelse med de herom nærmere fastsatte regler i DBUs til enhver tid gældende love og bestemmelser.

§ 5 Godkendelse af kontrakten

- 5.1 Kontraktens gyldighed og ikrafttræden er betinget af DBUs administrations godkendelse. Administrationen skal i den forbindelse påse
- at klubben har en gyldig kontraktfodboldtilladelse og ikke har mistet retten til at indgå spillerkontrakter, og
 - at de trykte bestemmelser ikke er fraveget på andre punkter end dem, hvor det udtrykkeligt er angivet, at andet kan aftales, jf. § 6.1 nedenfor.
- 5.2 Det påhviler klubben at indsende kontrakten til godkendelse. Indsendelsen skal ske inden udløbet af en eventuelt på underskrivelsestidspunktet igangværende overgangsperiode og senest 7 dage efter kontraktens underskrivelse. Sker dette ikke, kan spilleren vælge at fragå kontrakten ved skriftlig meddelelse herom til klubben eller selv indsende den til godkendelse.
- 5.3 Fra underskrivelsen og indtil DBUs administrations godkendelse eller afvisning af kontrakten foreligger, dog maksimalt 4 uger fra underskrivelsen, er parterne bundet af deres underskrifter, medmindre spilleren forinden med rette har fragået den i medfør af § 5.2.
- 5.4 Når der er taget endelig stilling til godkendelse eller afvisning af kontrakten, giver DBUs administration klubben og spilleren skriftlig meddelelse om afgørelsen. Hvis kontrakten afvises, anføres årsagen hertil i meddelelsen. En afvisning kan ankes til DBUs disciplinærudvalg i overensstemmelse med de herom nærmere fastsatte i DBUs til enhver tid gældende love og bestemmelser.
- 5.5 Ændringer og tillæg til kontrakten er først bindende, når de er nedskrevet, indsendt til og godkendt af DBUs administration i overensstemmelse med ovenstående regler. Det samme gælder et aftalt ophør af kontrakten.

§ 6 Forudsætninger for godkendelse af kontrakten

- 6.1 Kontrakten vil blive afvist, hvis de trykte bestemmelser er fraveget på andre punkter end dem, hvor det udtrykkeligt er angivet, at andet kan aftales.
- 6.2 Hvis spilleren er under 15 år ved underskrivelsen, vil kontrakten blive afvist. Hvis spilleren ikke er fyldt 18 år ved underskrivelsen, vil kontrakten blive afvist, hvis den ikke er medunderskrevet af forældremyndighedens indehaver.
- 6.3 Hvis spilleren ikke er fyldt 18 år ved underskrivelsen, må kontraktperioden maksimalt være 3 år. Hvis spilleren er fyldt 18 år ved underskrivelsen, må kontraktperioden maksimalt være 5 år, jf. dog § 6.6.
- 6.4 Kontraktperioden skal være angivet med en fast begyndelsesdato og en fast udløbsdato. Udløbsdatoen skal være en 30. juni eller en 31. december. Indeholder kontrakten forlængelses- eller forkortelsesoptioner eller lignende, vil den blive afvist.
- 6.5 Kontrakten er uopsigelig. Parterne har mulighed for på forhånd at aftale størrelsen af en erstatning for misligholdelse af kontrakten her:
- 6.6 *(Gælder kun, hvis kontraktforholdet følger overenskomsten)* For bibeskæftigede spillere, der i et eller flere kontraktår oppebærer en løn på under 4.000 kr. pr. måned⁴, må kontraktperioden maksimalt være 3 år. For sådanne spillere må kontrakten og ansættelsesforholdet i øvrigt ikke på nogen måde gribe forstyrrende ind i spillerens uddannelse og/eller anden beskæftigelse.

⁴ Satsen reguleres hver den 1. juli i overensstemmelse med udviklingen i nettoprisindekset fra den 14. oktober 2004 og til og med indeksets nærmeste offentliggjorte opgørelsesdag forud for reguleringen. Ved reguleringen rundes op til nærmeste 100 kr.



§ 7 Handlingsplan for mindreårige spillere

(Gælder kun, hvis kontraktforholdet følger overenskomsten)

- 7.1 Hvis spilleren er under 18 år ved kontraktens indgåelse, udarbejder klubben og spilleren i fællesskab en handlingsplan for spillerens videre uddannelses- og karriereforløb. Denne handlingsplan skal parterne i fællesskab revurdere mindst en gang årligt, indtil spilleren er fyldt 18 år.



§ 8 Spilleragentforhold

Nedenstående afkrydses og udfyldes af parterne og eventuelle medvirkende spilleragenter, der samtidig hver for sig gennem deres underskrifter på kontrakten bekræfter, at de er bekendt med FIFAs og DBUs spilleragentregler og at de nedenfor givne oplysninger er rigtige:

Der har ikke medvirket nogen autoriseret eller uautoriseret spilleragent under etableringen eller indgåelsen af denne kontrakt.

Der har under etableringen eller indgåelsen af denne kontrakt medvirket følgende autoriserede spilleragent(er)⁵:

Som agent for klubben:

Navn _____

Adresse _____

Postnr./by _____

Land _____

Underskrift _____

Som agent for spilleren:

Navn _____

Adresse _____

Postnr./by _____

Land _____

Underskrift _____

§ 9 Underskrifter

Dato _____

_____ Klub

Dato _____

_____ Spiller

_____ Forældremyndighedens indehaver
(Hvis spilleren er under 18 år)

Godkendelsespåtegning

Godkendt af DBUs administration

Dato _____

_____ Dansk Boldspil-Union (Stempel og underskrift)

⁵ Med autoriserede spilleragenter sidestilles i denne forbindelse advokater, som optræder i henhold til de enhver tid gældende advokatetiske regler, samt tillidsvalgte eller ansatte i Spillerforeningen, der bistår en spiller i overensstemmelse med reglerne i DBUs til enhver tid gældende spilleragentregler.