

Kandidatafhandling

SKATTERETLIGE KONFLIKTER VED FODBOLDSPILLERENS ANVENDELSE AF FORSKERSKATTEORDNINGEN

TAXATION CONFLICTS IN ACCORDANCE WITH THE
FOOTBALL PLAYERS USE OF THE RESEARCHER TAX
SCHEME.

Simon Franch Friis Kristensen

Studienummer: 20164260

Maj 2021

Vejleder: Jacob Krushave Larsen

ABSTRACT

The researcher tax scheme gives a tax advantage to foreign-based researchers, if they take a job at a higher educational institution in Denmark. However, the researcher tax scheme can be used by a widely larger group of persons, such as football players.

Even though, there are benefits for using the researcher tax scheme, as a football player, there are also certain taxation conflicts in addition to the use. These conflicts encircle around situations, where football-players uses their researcher tax scheme in a country, where they aren't domiciled.

The aim of this thesis is therefore to clarify the terms for using the researcher tax scheme in accordance with a football-player. Subsequently, the aim is to describe and analyze certain taxation conflicts in connection to the situations, where the football player uses the tax scheme for activities, performed in a foreign country. The thesis will ultimately give an offer, on how we can solve these potential conflicts in the future.

To answer these different complexes of problems, the legal dogmatic method is being used. The purpose with the method is to create and problematize legal doubt on this matter, and therefore, it is necessary to create different scenarios in order to advance hypotheses and answer the problems truthfully. That choice is taken, because many of the scenarios is not clarified in legal practice.

In summary, the thesis concludes, that there are six terms, which has to be filled, in order to use the researcher tax scheme as a football player. Because it is given, that football players will be taxed from a physical presence, in addition to the Article 17 I OECD Model Tax Convention, there are some taxation conflicts on two parameters. First, there are some conflicts to the fact, that players can use the tax scheme up to a several amount of days in a foreign-based country, without Denmark benefits from the working capacity. Second, there are conflicts, where a danish club rent a player, who uses the tax scheme, to a foreign-based club. These conflicts are not clarified in practice, but potentially there will be needed new legislation or rules about subsidiary taxation in domestic legislation.

Indholdsfortegnelse

Kapitel 1: Introduktion til emnet ----- - 3 -

1: Indledning----- - 3 -

2: Problemformulering----- - 5 -

3: Afgrænsning ----- - 5 -

Kapitel 2: Metode og anvendelse af retskilder ----- - 8 -

1: Den retsdogmatiske metode----- - 8 -

2: Retskildeanvendelse ----- - 9 -

2.1: "Den gyldne regel" og forudsætningen for at anvende OECD's modeloverenskomst og dens kommentarer som fortolkningsbidrag ----- - 10 -

2.2: Nationale retskilder ----- - 13 -

2.3: Litteratur ----- - 14 -

Kapitel 3: Forskerskatteordningen ----- - 16 -

1: Indledning----- - 16 -

2: Formålet med forskerskatteordningen ----- - 16 -

2.1: Personkredsen ----- - 17 -

2.2: "Nettobetragtningen" som grundlag for anvendelse af forskerskatteordningen ----- - 18 -

3: Betingelser for anvendelse af forskerskatteordningen ----- - 19 -

3.1: Betingelse 1 – Ansættelse ved dansk arbejdsgiver----- - 20 -

3.2: Betingelse 2 – Skattepligtig til Danmark i forbindelse med indtræden ----- - 21 -

3.3: Betingelse 3 – Beskatningsretten må ikke overgå til udlandet ----- - 22 -

3.4: Betingelse 4 – Ingen skattepligt til Danmark i 10 år forud for indtræden i ordningen ----- - 23 -

3.4.1: Undtagelser til "10-års reglen" ----- - 24 -

3.4.2: Udlejning af spiller til udlandet på samme tid med dansk ansættelse----- - 26 -

3.5: Betingelse 5 – Den ansatte må ikke være en del af ledelsen i virksomheden ----- - 27 -

3.6: Betingelse 6 – Vederlagskravet ----- - 28 -

3.6.1: Krav til minimumslønnen ----- - 28 -

3.6.2: Bonus erhvervet i forbindelse med ansættelsen ----- - 29 -

3.6.3: Hvor mange fodboldspillere kan anvende forskerskatteordningen?----- - 31 -

4: Delkonklusion----- - 33 -

Kapitel 4: Sportsudøvernes anvendelse af forskerskatteordningen i udlandet- - 34 -

1: Indledning----- - 34 -

2: Anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster	34
2.1: Generelt om dobbeltbeskatning	34
2.2: Tilknytning mellem staten og skattesubjektet/indkomsten	35
2.3: OECD's modeloverenskomst	36
2.3.1: Betragtningerne bag modeloverenskomsten	36
2.3.2: Skattemæssigt hjemmehør for fysiske personer – OECD's modeloverenskomst art. 4	37
3: Fodboldspilleres udøvelse af aktiviteter i udlandet	39
3.1: Fodboldspillere i den internationale skatteret	39
3.2: Fodboldspillere som "sportsudøvere" – OECD's modeloverenskomst art. 17	40
3.3: Identifikation mellem den danske klub/landshold og fodboldspilleren	41
4: "30 dages-reglen" – En udfordring for anvendelse af forskerskatteordningen?	43
4.1: Diskussionens omdrejningspunkt – Forudsætningen om, at arbejdskraften skal komme Danmark til gode	43
4.2: "30 dages-reglen" i fodboldspillerens øjemed	44
4.2.1: Eksempel som baggrund for konstruktion af hypoteser	44
4.2.2: Konflikt mellem national ret og OECD's modeloverenskomst	46
4.2.3: Anvendelse af kommentarerne i "klare" tilfælde	48
4.3: Sammenfatning – Efterprøvelse af hypoteserne og fremtidens problematikker ved "30 dages-reglen" for fodboldspillere	50
5: Udlejning til en klub i udlandet	51
5.1: Indledning – Fysisk tilstedeværelse i kildelandet	51
5.2: Udstationering vs. arbejdsudlejning	52
5.3: Omgåelse af værnereglen i KSL § 48 e, stk. 2	53
5.3.1: Eksempel – Flydende grænse mellem udstationering og arbejdsudleje	54
5.3.2: Udlejning, hvor den danske arbejdsgiver fortsat betaler lønnen	55
5.4: Sammenfatning – Rækkevidden af eksemplet	58
6: Delkonklusion – Opnår man formålet med forskerskatteordningen?	60
6.1: Retlige problemstillinger på to parametre	60
6.2: Fremtidsudsigterne for fodboldspillere, der anvender forskerskatteordningen	61
7: Perspektiver til andre persongrupper i OECD's modeloverenskomst art. 17	62
Kapitel 5: Konklusion	64
Kildefortegnelse	67
Bilag	70

KAPITEL 1: INTRODUKTION TIL EMNET

1: INDLEDNING

I et stigende og ekspotentielt voksende globaliseret marked, er det vigtigt for landene at kunne tiltrække forskellige kompetencer fra udlandet. Disse kompetencer kan være af forskellig karakter, og der er mange forskellige holdninger og muligheder for, hvordan man bedst kan tiltrække det. Danmark har også et bud på det.

For at tiltrække specialiseret arbejdskraft, fik man tilbage i 1992 de første regler i "forskarskatteordningen"¹, som den populært er blevet døbt. Som navnet antyder, var formålet med reglerne, i den nuværende kildeskattelov (herefter KSL) §§ 48 e og 48 f, at tiltrække udenlandske forskere og specialister til landet ved at lempe beskatningen for de forskere og specialister, der er i et ansættelsesforhold, på en højere uddannelsesinstans i Danmark. På den måde sikre man sig, at den specialiserede arbejdskraft kom Danmark til gode.

Reglerne er siden dengang blevet ændret mange gange, og det har gjort, at det oprindelige formål med reglerne ikke længere harmonerer med den personkreds, der nu kan anvende forskarskatteordningen. Det er nu ikke længere et spørgsmål, om hvorvidt man er i personkredsen for at kunne anvende ordningen, men i højere grad et spørgsmål om det, rent skatteteknisk og skatteretligt, er profitabelt for forskellige persongrupper at anvende forskarskatteordningen.

En af de persongrupper, der har nydt godt af de mange ændringer, som forskarskatteordningen har gennemgået igennem tidens løb, er sportsudøvere. I et skriftligt svar fra skatteminister, Morten Bødskov, den 18. december 2019, var der i alt 6.899 personer, der anvendte forskarskatteordningen i Danmark i 2017. Af det samlede antal personer, var der

¹ I dagligdagen bliver det omtalt som "forskerordningen", men i denne afhandling vil det blive omtalt som "forskarskatteordningen", da det juridisk er mere præcist at omtale det på den måde.

189 personer, hvis hovedbranche fandtes indenfor kultur, forlystelser og sport.² Selvom dette tal ikke lyder af meget, skal man tage det forbehold, at mange sportsgrene har oplevet en massiv globalisering, der selvfølgelig medfører større økonomiske indsprøjtninger, igennem de seneste mange år. Denne globalisering er kun blevet større i de seneste par år, hvorfor man potentielt ser flere og flere udenlandske sportsudøvere, der, i fremtiden, vil anvende ordningen ved ansættelse i Danmark. Evald m.fl. anfører i *Dansk og international sportsret*, at der er tale om en offentlig finansiering af sport via en skattebegunstigelse.³ Udover at bestemmelserne i KSL §§ 48 e og 48 f kan være attraktive for sportsudøverne, anfører Evald også, at det hjælper de danske klubber med at reducere lønomkostningerne, fordi udøverne fokuserer på deres nettoløn.⁴ Efter KSL § 48 f, stk. 1 bliver bruttoskatten på 27 %, ikke medregnet i den skattepligtige indkomst, hvorfor nettolønningen alt andet lige vil være større, og det er det, som sportsudøverne er interesseret i. Så sent som i februar 2021 lykkes det bl.a. Aalborg Håndbold at tiltrække en af verdens bedste håndboldspillere, Mikkel Hansen, til klubben. Grundene til, at dette kunne lade sig gøre, var mange, men den helt særlige forskerskatteordning, som Mikkel Hansen opfyldte betingelserne for at kunne anvende, var en primær grund.⁵ Uden disse regler, vil det have været svært at tiltrække ham, da dansk håndbold ikke er en stor "destination" økonomisk set, sammenholdt med øvrige lande i Europa – herunder Tyskland, Frankrig og Spanien.

Der er dog også nogen udfordringer ved anvendelsen af forskerskatteordningen, når man anvender det i sammenhæng med de forskellige dobbeltbeskatningsoverenskomster (herefter DBO'er), som Danmark har indgået med andre lande. Afhandlingen vil derfor belyse nogen af de potentielle konflikter, der er, når udenlandske sportsudøvere anvender forskerskatteordningen. Disse konflikter vedrører primært de danske klubber, som har de

² <https://www.ft.dk/samling/20191/almindel/sau/spm/133/svar/1620525/2127564/index.htm> - tilgået første gang d. 3. marts 2021

³ Evald, m.fl.: *Dansk og international sportsret*, s. 480

⁴ Evald, m.fl.: *Dansk og international sportsret*, s. 480

⁵ <https://sport.tv2.dk/haandbold/2021-02-18-mikkel-hansen-vender-hjem-til-stor-oekonomisk-fordel> - tilgået første gang d. 10. marts 2021

udenlandske sportsudøvere på kontrakt. I denne sammenhæng er det vigtigt at fastslå, at det både gælder udenlandske sportsudøvere, der ikke er danske statsborgere i forvejen og sportsudøvere, der i forvejen er danske statsborgere, men vender hjem til Danmark efter endt ophold i udlandet.

Formålet med denne afhandling er derfor at belyse disse udfordringer, som både de danske klubber og de udenlandske sportsudøvere, kan stå overfor ved anvendelsen af forskerskatteordningen. Beskrivelsen og analysen af disse konflikter, vil drøftes i sammenspillet med OECD's modeloverenskomst, som Danmark (og andre vestlige og industrialiserede lande) anvender ved indgåelsen af DBO'er. Analysen vil fokusere på situationer, hvor man anvender forskerskatteordningen i andre lande end Danmark, for at problematisere det afgørende formål om, at arbejdskraften skal komme Danmark til gode. Herefter vil afhandlingen slutteligt forsøge at give en løsning på de opstillede konflikter, og nærmere bestemt give et bud på, hvordan vi løser situationerne ved fordeling af beskatningsretten mellem de omtalte stater.

2: PROBLEMFORMULERING

Hvilke betingelser er knyttet til anvendelse af forskerskatteordningen i KSL § 48 e, i relation til fodboldspilleres muligheder for at anvende den, og hvilke skatteretlige konflikter kan opstå, når fodboldspillere anvender forskerskatteordningen ved aktiviteter, der er udført i udlandet, efter principperne i OECD's modeloverenskomst – herunder, hvordan disse potentielle konflikter løses ved fordeling af beskatningsret mellem to kontraherende stater?

3: AFGRÆNSNING

Denne afhandling vil udelukkende fokusere på reglerne, der vedrører international dobbeltbeskatning. For at disse regler skal kunne finde anvendelse, skal der være et "grænseoverskridende element". Derfor skal anvendelsen af forskerskatteordningen ses i sammenhæng med, at medarbejderen, på en eller anden måde, rejser fra Danmark eller kommer til Danmark som en hjemmehørende person i et andet land end Danmark.

I nærværende afhandling, vil der alene blive rettet fokus på betingelserne for anvendelsen af forskerskatteordningen – herunder, hvilke krav der er til medarbejdere, der vil anvende ordningen. Disse betingelser finder man i KSL § 48 e. Det betyder derfor også, at der efter problemformuleringen, er en naturlig afgrænsning til KSL § 48 f, som mere konkretiserer metoden for opgørelsen af beskatningen, ved anvendelse af forskerskatteordningen.

Som følge af den globale coronakrise har det tilbage fra foråret 2020, ikke længere været muligt i tilstrækkelig grad at anvende forskerskatteordningen, som den er tiltænkt pga. mindre rejseaktivitet mellem landene. Der har derfor været behov for nogen nødvendige lempelsesregler, der nu findes i KSL § 48 e, stk. 7.⁶ Disse lempelige "Covid-19 regler" vil ikke blive yderligere omtalt, da de ikke findes relevant for ovenstående problemformulering.

Art. 17 i OECD's modeloverenskomst fordeler beskatningsretten, når der er tale om personer, der udøver et erhverv, der er genstand for offentlig fremvisning.⁷ Listen er ikke udtømmende, men kan indeholde erhverv som skuespillere, musikere, sportsudøvere mv.⁸

Som problemstillingen allerede omtaler, vil der være fokus på sportsfolk/sportsudøvere – herunder primært fodboldspillere. Derfor vil andre erhverv, der berettiget er indenfor personkredsen af art. 17, ikke nærmere omtales i afhandlingens analyse, selvom mange af de samme retlige problemstillinger, der bliver uddybet senere, vil kunne gå igen. Andre erhverv, der berettiget kan anvende art. 17 ved fordeling af beskatningsretten, vil dog kort blive omtalt som en del af en samlet perspektivering i kapitel 4, afsnit 7.

Det er herudover vigtigt at understrege, at OECD's modeloverenskomst er en "skabelon" for, hvordan man i vestlige og industrialiserede samfund primært indgår DBO'er mellem kontraherende stater. Derfor er afhandlingens formål heller ikke at undersøge konkrete DBO'er i forhold til at se, hvordan beskatningsretten er fordelt i konkrete aftaler, når det handler om

⁶ SKAT's Juridiske Vejledning – afsnit C.F.6

⁷ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 342

⁸ OECD's modeloverenskomst' kommentar til art. 17 – pkt. 3

sportsudøvere. Som problemformuleringen lægger op til, vil formålet nærmere være at forstå sammenspillet mellem fodboldspillernes anvendelse af forskerskatteordningen og OECD's modeloverenskomst, for på den måde at beskrive og analysere de skatteretlige konflikter, der potentielt kan opstå.

Afsluttende vil der ikke blive fokus på EU-retlige problemstillinger, som også vil kunne komme i kølvandet på anvendelsen af forskerskatteordningen i mere end ét land.

KAPITEL 2: METODE OG ANVENDELSE AF RETSKILDER

1: DEN RETSDOGMATISKE METODE

Formålet med denne afhandling er at beskrive gældende ret, hvorfor det er naturligt at anvende den retsdogmatiske metode til besvarelse af ovenstående problemformulering. Ved brug af denne metode, vil man kunne analysere og beskrive gældende ret på et konkret område, der knytter sig til den praktiske virkelighed.⁹

I modsætning til den juridiske metode, som beskriver og anvender gældende ret på en bestemt case, vil den retsdogmatiske metode, i højere grad, forsøge at systematisere og forholde sig til både hypotetiske og faktiske konflikter uden, at det nødvendigvis fører til et bestemt facit. Man skal derfor nærmere se metoden om en præcisering af en retlig tvivl på et konkret juridisk område.¹⁰ Denne afhandling vil i vid udstrækning forsøge at beskrive disse hypotetiske konflikter, der potentielt kan skabe retlig tvivl, om anvendelsen af forskerskatteordningen, i bestemte sammenhænge. Måden at beskrive disse hypotetiske konflikter og problemstillinger bliver opstillet på baggrund af nogen oplistede eksempler, der selvfølgelig er fiktive, men samtidig så virkelighedsnære, at de sagtens kunne forekomme i virkeligheden.

Metoden med at beskrive og analysere hypotetiske konflikter er i denne afhandling nødvendig, da mange af konflikterne endnu ikke er fastlagt/afgjort i praksis, hvorfor man er nødt til at udtænke situationer, hvor der kan opstå retlig tvivl. Denne fremgangsmåde er også relevant, fordi der indledningsvist også blev pointeret, at forskerskatteordningen ikke er for alle og enhver, og at man derfor ikke kan argumentere for, at personkredsen nødvendigvis

⁹ Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori*, s. 64

¹⁰ Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori*, s. 203

var/er tiltænkt professionelle sportsudøvere. Derfor må det også være givet, at der vil opstå retlige problemstillinger, som lovgiver ikke har tænkt over ved tilblivelsen af reglerne i KSL § 48 e. Disse konflikter er interessante – især når der skabes en sammenhæng til principperne i OECD's modeloverenskomst.

2: RETSKILDEANVENDELSE

Som problemformuleringen ligger op til, vil der blive fokuseret på international dobbeltbeskatning. Dermed er der tale om skatteretlige problemstillinger med et grænseoverskridende element, hvor man som skatteyder har tilknytning til to eller flere stater.¹¹ Dette giver nogen udfordringer i forhold til den forståelse, som man i forvejen har af den traditionelle retskildelære, der mere specifikt er rettet mod nationale anliggender.

Når det grænseoverskridende element bliver en variabel, vil man derfor ikke længere kunne bruge forståelsen fra den traditionelle retskildelære, der er kendt fra dansk ret. Koerver Schmidt m.fl. taler om tre specifikke dimensioner i den internationale skatteret, der er mere relevante at have for øje, ved løsning af forskellige internationale skatteretlige konflikter. Derfor er det også oplagt, at der vil indgå nogen af de dimensioner, og hvorledes de tillægges betydning ved regelsæt, der er i konflikt med hinanden.¹²

I dette kapitel, er det derfor nødvendigt at fastlægge den retskildemæssige værdi af de regelsæt, der primært anvendes ved løsning og fortolkning af forskellige skatteretlige problemstillinger med et grænseoverskridende element.

¹¹ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 38

¹² Koerver Schmidt m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 17 f.: Forfatterne taler om tre dimensioner – 1) Intern international skatteret, 2) Dobbeltbeskatningsoverenskomster og 3) EU-skatteret. Jf. afgrænsningen vil sidstnævnte ikke indgå i løsningen af de internationale skatteretlige konflikter, der er relevante for nærværende afhandling

2.1: "DEN GYLDNE REGEL" OG FORUDSÆTNINGEN FOR AT ANVENDE OECD'S MODELOVERENSKOMST OG DENS KOMMENTARER SOM FORTOLKNINGSBIDRAG

Som der er blevet påpeget i det ovenstående afsnit, anfører Koerver Schmidt m.fl. de tre dimensioner, der er vigtige i den internationale skatteret. Disse dimensioner er; 1) Intern international skatteret, 2) DBO'erne og 3) EU-skatteret¹³, hvoraf den sidstnævnte ikke bliver omtalt yderligere jf. afgrænsningen i kapitel 1, afsnit 3.

De to andre dimensioner er vigtige til at forstå, hvordan man skal fortolke de anvendte retskilder – og herunder hvordan betydningen, af den retskildemæssige værdi, skal vurderes. Samtidig giver de også et indblik i, hvordan man skal bruge retskilderne til at fastlægge retskildernes betydning i den internationale skatteret. Hvis man ser dimensionerne som hierarkisk opdelte, betyder det samtidig også, at man altid skal have den interne internationale skatteret på plads, før man evt. kan gå videre til at undersøge, hvordan en konkret DBO fordeler beskatningsretten i en given situation mellem to kontraherende stater.

Denne opdeling ser også ud til at blive underbygget af "den gyldne regel", der siger, at DBO'er kun kan lempe i beskatningen i dansk ret, hvorfor det modsætningsvist må betyde, at de ikke kan udvide beskatningen i dansk ret.¹⁴ "Den gyldne regel" er ligeledes en afledt følge af hjemmelskravet i grundlovens (herefter GRL) § 43, der anfører, at en given indkomst pr. definition er skattefri, hvis ikke der er hjemmel i dansk lovgivning.¹⁵ Den interne danske beskatningsret og DBO'erne arbejder derfor også sammen – side om side.

Det er primært på baggrund af "den gyldne regel", at man kan anvende principperne bag OECD's modeloverenskomst til løsning af forskellige problemstillinger i den internationale skatteret. Såfremt de kontraherende stater har den interne lovgivning på plads, må man tillægge en evt. DBO virkning, når man skal fordele beskatningsretten. DBO'erne er et udslag af de principper, der ligger bag OECD's modeloverenskomst. Som navnet antyder, er der tale om

¹³ Koerver Schmidt m.fl.: *International skatteret i et dansk perspektiv*, s. 17 f.:

¹⁴ Michelsen m.fl.: *International skatteret*, s. 68

¹⁵ Michelsen m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 1141

en *model/skabelon* for, hvordan man skal fordele beskatningsretten i forskellige situationer. Derfor har den hverken direkte eller bindende virkning overfor parterne, idet de er tilvejebragt via administrativ vej udenom Folketinget.¹⁶ Man kan på den baggrund have det standpunkt, at OECD's modeloverenskomst burde have en lav retskildemæssig betydning i det samlede billede. Selvom standpunktet er validt, er der alligevel mange bevæggrunde for at anse OECD's modeloverenskomst som en primær fortolkningskilde, der har stor retskildemæssig status.

De fleste vestlige nationer anvender OECD's modeloverenskomst til brug for indgåelse af DBO'er med andre lande. For så vidt angår Danmark, anvender de altid modeloverenskomsten som udgangspunkt for forhandlinger af DBO'er.¹⁷ Udover den hyppige anvendelse, er det kendetegnende, at modeloverenskomsten opdateres hyppigt¹⁸, hvorfor der er gode grunde til at fortolke modeloverenskomsten dynamisk i trit med samfundsudviklingen.

I tillæg til OECD's modeloverenskomst, findes der et sæt af kommentarer, der er med til at bidrage til forståelsen af de forskellige artikler i modeloverenskomsten. Den retskildemæssige værdi af disse kommentarer, har været meget omdiskuteret igennem tidens løb, hvor det primært har været en diskussion, om hvorvidt man kan anse kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, som bindende for parterne ved indgåelse af DBO'er mellem kontraherende stater.

Man må besvare spørgsmålet, om hvorvidt, man kan anse kommentarerne til modeloverenskomsten, som værende af retskildemæssig værdi, positivt. Med Texaco-dommen i TfS 1993.7 H, udtalte Højesteret, at;

¹⁶ Michelsen m.fl.: *International skatteret*, s. 82

¹⁷ Michelsen m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 1142

¹⁸ Michelsen m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 1143

"Det må lægges til grund, at det i dansk og international skattepraksis – på baggrund af OECD's modeloverenskomster og dens kommentarer, at renter aflån mellem et hovedkontor og dens udenlandske filial..." (mit uddrag og understregning til citatet).¹⁹

Ud af 7 højesteretsdommere var 6 af dommerne enige i, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer er en del af den danske og internationale skattepraksis, hvorfor man også må konkludere, at retsstillingen er meget klar og tydelig på området. At man ser kommentarerne til modeloverenskomsten som en del af praksis, bliver blot bekræftet af nyere praksis på området – herunder U 2018.1385 H, der bl.a. vedrørte spørgsmålet om, hvordan man definerede begrebet "international trafik". Her finder Højesteret, at begrebet "international trafik" skal fortolkes i lyset af OECD's modeloverenskomst, og de kommer frem til det resultat ved hjælp af kommentarerne til modeloverenskomsten. Man kunne også argumentere for, at de brugte dem som retsgrundlag, da ingen af parterne ses at have nævnt kommentarerne som deres supplerende anbringender til Højesteret. En udtalelse fra Højesteret vægter selvfølgelig højt, og denne tendens bliver også underbygget af litteraturen. Koerver Schmidt m.fl.: påpeger, at modeloverenskomsten med dens kommentarer tillægges stor betydning i dansk sammenhæng,²⁰ mens Peter Sick Andersen konkluderer, at der opleves en stigende tendens til at henvise til kommentarerne.²¹

Både hvad angår rene definitionsspørgsmål og tvister, der ligger heri og afgørelser på materielle tvister og betydningen af forskellige artikler, bruges kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Det må have den betydning, at kommentarerne bliver benyttet hyppigt, og på en eller anden måde må anses som et primært fortolkningsmiddel, selvom der potentielt kan være mange problemer i det, hvad angår tilblivelsen af modeloverenskomsten og dens kommentarer.

¹⁹ Fra Højesterets bemærkninger til TfS 1993.7 H, s. 17

²⁰ Koerver Schmidt m.fl.: *International Skatteret – i et dansk perspektiv*, s. 25

²¹ Sick Andersen: SU 1995.206, s. 12

Det er derfor ikke et spørgsmål om, hvorvidt kommentarerne har en retskildemæssig værdi, men mere et spørgsmål om, hvor langt man kan udstrække kommentarernes værdi. Michelsen m.fl. indtager også det standpunkt, at rækkevidden, for retskildeværdien af kommentarerne til modeloverenskomsten, er genstand for diskussion.²² Dette spørgsmål er en af de ting, der forsøges belyst i kapitel 4, hvor diskussionen af den retskildemæssige rækkevidde af kommentarerne bliver belyst i sammenspil med nogen af de problemstillinger, der er ved anvendelse af forskerskatteordningen i udlandet.

2.2: NATIONALE RETSKILDER

Når den interne ret er på plads, betyder det også efterfølgende, at staterne bruger fortolkningsprincipper brugt i international skatteret, når to lande beskatter den samme indkomst – herunder bruger man primært principperne bag OECD's modeloverenskomst.²³ På den baggrund må man argumentere for, at national lovgivning og praksis har en retskildemæssig betydning ved besvarelse af problemstillinger i den internationale skatteret.

I forhold til national ret, er det vigtigt at understrege, at domstolene og Landsskatteretten i Danmark inddrager jurisdiktion fra andre lande for at skabe en harmonisering ved løsningen af dobbeltbeskatningskonflikter. Hvor der derfor ikke kan udledes noget ud fra danske retskilder, inddrager man fremmed ret i argumentationen.²⁴

Der vil i denne afhandling både blive inddraget praksis fra domstolene og administrativ praksis, hvoraf begge vil blive tillagt ligeværdige fortolkningsbidrag, da mange af problemstillingerne i afhandlingen end ikke når til en klar og tydelig afklaring ved domstolene.

At administrativ praksis kan anses som på niveau med andre traditionelle retskilder i skatteretten skyldes den betydelige rolle, som administrativ praksis indtager i dansk skatteret.

²² Michelsen m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 121

²³ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 79 jf. også TfS 1993.7 H (Texaco-dommen)

²⁴ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 34

Der er mange skatteretlige spørgsmål, der ikke kan findes svar på ved brug af de traditionelle retskilder, hvorfor kendelser fra Landsskatteretten, Skatterådet, Ligningsrådet mv. indtager en central position ved fortolkningen og besvarelsen af skatteretlige spørgsmål.²⁵

I nærværende afhandling vil der blive inddraget praksis fra Skatterådet og Ligningsrådet, hvoraf især praksis fra førstnævnte rækker til at blive anset som et væsentligt bidrag til retskildefortolkningen grundet, at Skatterådets afgørelser og bindende svar til forskellige tvister, bliver offentliggjort. På den måde kan de danne præcedens for, hvordan vi løser forskellige skatteretlige tvister.²⁶

2.3: LITTERATUR

Generelt vil litteraturen blive inddraget som et fortolkningsbidrag ved løsningen af de forskellige problemstillinger. Da der ikke er meget litteratur på området for forskerskatteordningen, er det også nødvendigt at inddrage SKAT's Juridiske Vejledning (herefter DJV) til brug for afklaring af forskellige bestemmelser i KSL § 48 e, ligesom også noter fra Karnov Group vil blive benyttet.

Fælles for alle disse bidrag til afhandlingen er, at der ikke er tale om traditionelle retskilder, men derimod et bidrag til forståelsen og anvendelsen af lovgivningen. Selvom DJV undertiden bliver opfattet som en retskilde, der skaber ret og pligt for borgeren, er dette spørgsmål stadig omdiskuteret i teorien, hvorfor det i nærværende afhandling bliver fortolkningsbidrag på linje med den øvrige litteratur.²⁷ Grunden til denne tilgang er, at DJV som udgangspunkt anses som værende af cirkulærestatus, hvorfor det alene er Skatteforvaltningens medarbejdere, som er forpligtet til at følge dem. Det betyder, at både domstole og borgere, som udgangspunkt, ikke

²⁵ Michelsen m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 112

²⁶ Michelsen m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 113

²⁷ Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori*, s. 339

skal følge dem. Borgere kan dog støtte ret på disse juridiske vejledninger, såfremt det positivt bidrager til deres argumentation og udfald for sagen.²⁸

²⁸ Michelsen m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 111

KAPITEL 3: FORSKERSKATTEORDNINGEN

1: INDLEDNING

I dette kapitel bliver der givet en introduktion til forskerskatteordningen i KSL § 48 e, og de betingelser, der knytter sig til bestemmelsen, i forhold til at anvende ordningen. Selvom forskerskatteordningen normalt er tiltænkt en anden personkreds end sportsudøvere, vil det retlige anvendelsesområde være med fokus på sportsudøvernes muligheder for at kunne anvende forskerskatteordningen – nogen muligheder der med tiden er blevet bedre.

Som problemformuleringen anfører, vil fokus primært være på fodboldspillere, da mange af dem opfylder vederlagskravet for at kunne anvende forskerskatteordningen.

2: FORMÅLET MED FORSKERSKATTEORDNINGEN

Det er meget klart, at formålet oprindeligt er tiltænkt forskere og højt specialiseret medarbejdere. Forskerskatteordningen er, med andre ord, blevet til for at tiltrække højt kvalificerede personer fra udlandet, der potentielt ikke vil være kommet til Danmark, hvis det ikke havde været for den skattemæssige fordel.²⁹

I det oprindelige lovforslag, til 1. behandling i Folketinget d. 10. december 1991, fremsatte daværende skatteminister, Anders Fogh Rasmussen, at formålet med denne ordning var at styrke Danmarks internationale konkurrenceevne ved at fremme forskning og produktudvikling. Dette formål kunne fremmes, hvis man kunne tilgodese udenlandske forskere og andre nøglemedarbejdere, der flytter til Danmark i forbindelse med en tidsbegrænset ansættelse.³⁰

²⁹ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 17

³⁰ Folketingstidende 1991-92, Tillæg A, sp. 3445 – OBS: Beslutningsforslaget var stillet af oppositionen (se herunder Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 18)

Det overordnede formål rammer selvfølgelig den personkreds ind, som ordningen er tiltænkt. Alligevel var man klar over, at andre persongrupper vil kunne benytte sig af ordningen, når man læser bemærkningerne til det oprindelige lovforslag igennem. Ordningen skulle også tilgodese fysiske personer med et højt vederlag, men ordningen blev også gjort valgfri, således det var op til den enkelte at undersøge, om det var profitabelt at anvende ordningen ved en tidsbegrænset ansættelse.³¹ Derudover fandtes der ikke, på daværende tidspunkt, statistiske oplysninger om, hvilken personkreds, der kunne blive omfattet af ordningen.³²

Man kan derfor argumentere for, at man allerede var klar over, at personkredsen vil blive ændret/modificeret til at kunne anvendes af andre persongrupper end de oprindeligt tiltænkte efter formålet.

2.1: PERSONKREDSEN

Selvom personkredsen i starten var tiltænkt forskere og nøglemedarbejdere, har diverse lovændringer senere medført, at denne personkreds er blevet ændret markant til at omfatte grupper, der nødvendigvis ikke var tiltænkt at skulle være omfattet af ordningen. Disse ændringer var man klar over, da man også åbnede muligheder for andre end forskere, til at kunne benytte sig af ordningen. Mest markant er lempelsen af vederlagskravet, der findes i KSL § 48 e, stk. 3, nr. 3. Vederlagskravet er kravet, som skal opfyldes, såfremt man gerne vil være på ordningen, uden at skulle dokumentere, at man er en forsker i det offentlige, der skal godkendes af Forskningsrådet.³³

Dette vederlagskrav blev, med virkning for indkomståret 2015, ændret, således at der skete en lempelse af det månedlige vederlag på 10.000 kr. jf. lov om ændring af kildeskatteloven § 1, nr. 1.³⁴ Det har selvfølgelig været med til at udvide personkredsen for, hvor mange, der udover

³¹ Folketingstidende 1991-92, Tillæg A, sp. 3446

³² Folketingstidende 1991-92, Tillæg A, sp. 3448

³³ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning*, s. 17

³⁴ Indsat ved lov nr. 1504 af d. 23. december 2014

forskere og andre specialister, kan anvende forskerskatteordningen og få noget profitabelt ud af det. Ligeledes har det åbnet muligheder for andre, der end ikke var tiltænkt til at kunne anvende ordningen, da bestemmelserne blev indført i KSL § 48 e tilbage i starten af 1990'erne.

De mere konkrete omstændigheder, omkring betingelserne for at kunne anvende forskerskatteordningen, bliver uddybet i afsnit 3. Dog kan der allerede nu anføres, at selvom der har været tale om en lempelse af vederlagskravet, er der dog stadig tale om, at man skal have et relativt højt månedligt vederlag for at kunne anvende ordningen, uden at være godkendt forsker. Her er det interessant at påpege, at lige netop sportsudøvere – og i særdeleshed professionelle fodboldspillere – i mange tilfælde vil kunne opnå et sådant højt månedligt vederlag.

2.2: "NETTOBETRAGTNINGEN" SOM GRUNDLAG FOR ANVENDELSE AF FORSKERSKATTEORDNINGEN

En anden væsentlig interessant pointe er, at sportsudøvere også fokuserer på deres månedlige nettoløn, når de vil indgå kontrakt med en klub, som de skal repræsentere. Evald m.fl. fremhæver, at bestemmelsen i KSL § 48 e giver mulighed for sportsklubberne til at reducere deres lønomkostninger, fordi sportsudøvere netop også fokuserer på deres nettoløn ved deres lønforhandlinger, og derfor er skattebegunstigelsen også at betragte som en statslig finansiering ved ansættelse af professionelle sportsfolk.³⁵

Netop visse persongruppers fokus på nettoløn, som grundlag for ansættelse et bestemt sted, var også nogen af de overvejelser, der lå til grund i henhold til bemærkningerne ved det oprindelige lovforslag. Som påpeget af daværende skatteminister, Anders Fogh Rasmussen, under lovens formål;

³⁵ Evald m.fl.: *Dansk og international sportsret*, s. 480

"Baggrunden for at åbne denne mulighed for særskilt beskatning er, at størstedelen af den omhandlede personkreds ved kontraktsforhandlinger med arbejdsgiveren stiller lønkrav ud fra en »nettobetragtning«. Herved forstås, at de pågældende ønsker at få et nærmere angivet beløb udbetalt efter skat og overlader til arbejdsgiveren at fastsætte en bruttoindkomst, der muliggør en sådan udbetaling, uden at de interesserer sig for størrelsen af den nævnte bruttoindkomst."³⁶
(mit uddrag og understregning af citatet)

Ser man derfor på professionelle sportsudøvere, kan man argumentere for, at de har de samme overvejelser, som lovgiver allerede havde tiltænkt som belæg for at lave denne særlige skatteordning til de udenlandske forskere, der kom til Danmark på en tidsbegrænset ansættelse. "Nettobetragtningen" er et vigtigt element – også for professionelle sportsudøvere – ved kontraktforhandlinger, og det er bl.a. med til at forklare, hvorfor professionelle sportsudøvere i højere grad overvejer denne ordning, når de kommer til Danmark. Det hjælper også sportsklubberne med at tiltrække udøvere, der ellers ikke vil komme til Danmark, fordi man kan tilrettelægge skatteplanlægningen ud fra et nettoprincip. Arbejdsgiveren kan derfor fastsætte en bruttoindkomst, der muliggør en udbetaling til udøveren, der ellers ikke vil være mulig med de almindelige danske skatte- og fradragsregler.

3: BETINGELSER FOR ANVENDELSE AF FORSKERSKATTEORDNINGEN

Forskerskatteordningens nærmere bestemmelser findes i KSL §§ 48 e-f, hvoraf § 48 e fokuserer på, hvad betingelserne er for at kunne anvende forskerskatteordningen. Der knytter sig seks betingelser til bestemmelsen, som skal opfyldes, før man overhovedet befinder sig i personkredsen med en mulighed for at kunne anvende ordningen. Disse betingelser bliver uddybet i nedenstående afsnit 3.1-3.6, hvor også problemstillinger i henhold til betingelserne, vil blive præsenteret.

³⁶ Folketingstidende 1991-92, Tillæg A, sp. 3445

Hvis man opfylder betingelserne i KSL § 48 e, får man en tidsbegrænset lempelse på beskatningen til Danmark på 27 % + arbejdsmarkedsbidrag i en periode på op til 84 måneder (7 år) jf. KSL §§ 48 f, stk. 1 og 2. Der er derfor tale om en stor økonomisk gulerod, hvis man kan opfylde betingelserne.

3.1: BETINGELSE 1 – ANSÆTTELSE VED DANSK ARBEJDSGIVER

Det fremgår af KSL § 48 e, stk. 1, at der skal påbegyndes et ansættelsesforhold hos en arbejdsgiver, der har en skattemæssig tilknytning til Danmark. Denne tilknytning kan komme i mange forskellige former. De fleste personer bliver ansat i en virksomhed/selskab, hvorfor der i denne sammenhæng bliver fokuseret på selskaber, der er omfattet af selskabsskatteloven (herefter SEL) §§ 1 og 2.

Som der fremgår af bestemmelsen, kan man blive ansat ved et selskab, der enten er fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark jf. SEL §§ 1 og 2. Nærmere bestemt, kan man også blive ansat ved et udenlandsk selskab, der har et fast driftssted her i landet jf. SEL § 2, stk. 1, litra a.

Der gælder som udgangspunkt ikke noget krav om, at arbejdet skal være udført i Danmark, men der er dog en modifikation til dette i KSL § 48 e, stk. 2. Dette vil blive uddybet nærmere under afsnit 3.3.

Som regel giver det ikke retlige problemer at afgøre, hvorvidt en virksomhed er omfattet af denne bestemmelse.³⁷ De eneste retlige problemer, der er i denne sammenhæng, er hvorvidt man anser det formelle ansættelsesforhold til en dansk arbejdsgiver, som værende opretholdt, ved en evt. udstationering/udlejning af personen til udlandet. Disse problemstillinger bliver behandlet i nedenstående kapitel 4, afsnit 5.

³⁷ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 24

3.2: BETINGELSE 2 – SKATTEPLIGTIG TIL DANMARK I FORBINDELSE MED INDTRÆDEN

Der er knyttet en yderligere betingelse til bestemmelsen i KSL § 48 e, stk. 1. Det fremgår ligeledes, at skattepligten til Danmark skal indtræde på samme tid med ansættelsen hos den danske arbejdsgiver. Med andre ord accepteres det ikke, at en person ansættes, inden skattepligten til Danmark indtræder.³⁸

Da der altid er nogen praktiske vanskeligheder ved at flytte til et andet land, gives der dog en lempelse i forhold til forståelsen af begrebet "*samtidig indtræden*". Der er behov for en periode, hvor man kan anskaffe og indrette en bolig inden tiltrædelse af en stilling ved en dansk arbejdsgiver. I DJV gives der accept på ophold i Danmark indtil én måned forud for ansættelsesforholdets begyndelse. Derfor ændres forudsætningen også sig til, at det i DJV alene er en betingelse, at arbejdet skal påbegyndes i "*tilstrækkelig tidsmæssig sammenhæng med skattepligtens indtræden*".³⁹

Smedegaard m.fl. antager, at dette alene er en praktisk begrundet udvidet fortolkning af samtidighedsbegrebet⁴⁰, hvorfor man må antage, at det ikke ændrer kernen i den forudsætning, som betingelsen er tiltænkt at tjene som formål. Herunder gælder det stadig, at personer, der anvender forskerskatteordningen, skal kunne bidrage med både arbejdskraft, viden og skattepligt til Danmark fra første arbejdsdag, således deres kompetencer kommer Danmark til gode. At personen kan flytte til Danmark op til én måned inden ansættelsesforholdets begyndelse pga. flytning og diverse andre praktiske gøremål, ændrer netop ikke på det overordnede formål, som forskerskatteordningen er tiltænkt at tjene.

³⁸ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 23

³⁹ SKAT's Juridiske Vejledning - afsnit C.F.6.1.2

⁴⁰ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 23

3.3: BETINGELSE 3 – BESKATNINGSRETEN MÅ IKKE OVERGÅ TIL UDLANDET

Som der allerede er anført i afsnit 3.1, er der som udgangspunkt ikke nogen krav om, at arbejdet skal udføres i Danmark. Dog blev der tilbage i 2008 indført en værnsregel i KSL § 48 e, stk. 2, der ligger til grund for denne betingelse.

Bestemmelsen i KSL § 48 e, stk. 2 anfører, at personer der, ifølge en DBO, er hjemmehørende til Danmark, ikke kan anvende ordningen i sådant et omfang, at beskatningsretten, for arbejde udført i udlandet, overgår til udlandet. Som udgangspunkt giver denne værnsregel god mening, når man betragter det overordnede formål om, at kompetencerne, de berettigede brugere af forskerskatteordningen har, skal komme Danmark til gode. Dette bliver svært at opfylde, hvis beskatningsretten skulle kunne overgå til udlandet for aktiviteter udført i udlandet.

Når der er tale om værnsregel, er det selvfølgelig med det formål at indregne den forhåndsformodning, der gælder i forhold til det overordnede formål med forskerskatteordningen. Hvis det overordnede formål med forskerskatteordningen er at tiltrække højt specialiseret arbejdskraft og kompetent viden til Danmark, må det også forhåndsformodes, at denne særlige arbejdskraft og viden, ikke kommer Danmark til gode, hvis arbejdsindsatsen ikke bliver erlagt i Danmark.⁴¹ Det var på baggrund af den betragtning, at reglerne blev indført i lov om ændring af kildeskatteloven og andre skattelove § 1, nr. 3.⁴²

Hvis man tager udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst art. 15, der fordeler beskatningsretten for indkomst erhvervet i et ansættelsesforhold, indeholder art. 15, stk. 2, litra a, en bestemmelse der tildeler kildelandet beskatningsretten, såfremt skatteyderens ophold i kildelandet overstiger 183 dage over en 12 måneders periode. Denne bestemmelse findes i mange DBO'er, som Danmark har indgået med andre lande, hvorfor også DJV antager, at beskatningsretten til vederlaget overgår til udlandet ved ophold i et andet land i mere end

⁴¹ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 26

⁴² Indsat ved lov nr. 522 af d. 17. juni 2008

183 dage over en 12 måneders periode. Hvis Danmark ikke har nogen DBO med kildelandet, finder denne bestemmelse ikke anvendelse.⁴³

Bestemmelsen er udformet på den måde, at der ikke gælder noget absolut krav om, at al arbejdet skal erlægges fysisk i Danmark.⁴⁴ Der er dermed åbnet mulighed for, at man kan erlægge noget af arbejdet i udlandet. På den baggrund blev det, med virkning fra indkomståret 2017, gjort muligt stadig at kunne anvende forskerskatteordningen, hvis beskatningsretten til en del af lønnen ikke overgår til udlandet i mere end 30 arbejdsdage indenfor det samme kalenderår jf. lov om ændring af udlændingeloven og kildeskatteloven § 2, nr. 1.⁴⁵

Denne nye "30-dages regel", der er en modifikation til KSL § 48 e, stk. 2, giver nogen nye og interessante perspektiver og diskussioner i forhold til den overordnede problemformulering. Disse diskussioner vil blive uddybet i kapitel 4, afsnit 4, hvor også inddragelse af OECD's modeloverenskomst og dens kommentarer er relevante til besvarelse af den overordnede problemformulering.

3.4: BETINGELSE 4 – INGEN SKATTEPLIGT TIL DANMARK I 10 ÅR FORUD FOR INDTRÆDEN I ORDNINGEN

For at kunne bedømme om en person kommer til Danmark med højt specialiseret udenlandsk arbejdskraft, er der ligeledes knyttet en betingelse til bestemmelsen i KSL § 48 e, stk. 3, nr. 1. Heri bestemmes det, at personen ikke må have været ubegrænset eller begrænset skattepligtig til Danmark af lønindkomst, indkomst fra selvstændig virksomhed eller lignende, i en periode på 10 år, forud for indtræden i forskerskatteordningen. Der er dog nogen undtagelser til denne regel, som man må have for øje, når man afgør om "10-års perioden" er opfyldt.

⁴³ SKAT's Juridiske Vejledning - afsnit C.F.6.1.7

⁴⁴ Jf. Karnov vedr. lov nr. 522 af d. 17. juni 2008, note 4 – s. 5

⁴⁵ Indsat ved lov nr. 1745 af d. 27. december 2016

3.4.1: UNDTAGELSER TIL "10-ÅRS REGLEN"

For det første findes der den føromtalte indretningsperiode, der er uddybet i afsnit 3.2, hvorefter det efter praksis er givet som forudsætning, at man kan tage ophold i Danmark indtil én måned forud for ansættelsesforholdets begyndelse med henblik på flytning og andre væsentlige praktiske gøremål. Denne betingelse gælder tilsvarende, når man indregner "10-års perioden" som betingelse, hvorfor dette ikke tæller med ved opgørelsen.⁴⁶

For det andet undtages tidligere perioder, hvor der har været ansættelse under ordningen ved bedømmelsen af, om der har forekommet ubegrænset eller begrænset skattepligt til Danmark i de seneste 10 år jf. KSL § 48 f, stk. 2, 3.pkt. I henhold til denne undtagelse er det dog et krav, at personens skattepligt til Danmark ophørte på samme tid med ophør af personens anvendelse af forskerskatteordningen. Dette krav er en interessant diskussion i forhold til at klarlægge retsstillingen for personer, der ikke er hjemmehørende til Danmark, men udfører personligt arbejde i tjenesteforhold her i landet, i det omfang at de anses for begrænset skattepligtige til Danmark efter reglerne i KSL § 2, stk. 1, nr. 1.

Spørgsmålet til diskussion er, hvornår man anser, en person som begrænset skattepligtig til Danmark over én lang periode pga. kontinuerligheden i ansættelsesforholdet hos den danske arbejdsgiver, og hvornår man anser den begrænsede skattepligt for at være afbrudt for senere at genopstå. Kun i den sidstnævnte situation er det muligt at udelade denne periode ved bedømmelsen af, om der har forekommet ubegrænset eller begrænset skattepligt, de seneste 10 år, før indtræden i ordningen på ny, fordi personens skattepligt til Danmark ophørte på samme tid med brugen af forskerskatteordningen.

I DJV anfører man, at en begrænset skattepligtig person, der tager arbejde i Danmark, over flere perioder hhv. indtræder i og ophører deres begrænsede skattepligt til Danmark i takt med deres periodevise arbejde i Danmark. Dog kan disse perioder blive så hyppige og kontinuerlige

⁴⁶ SKAT's Juridiske Vejledning – afsnit C.F.6.1.3

i sin karakter, at man kan anse den begrænsede skattepligt, som værende opretholdt over hele perioden.⁴⁷ Smedegaard m.fl. antager, at DJV ikke lægger meget vægt på, om der foreligger en ansættelsesaftale for hele året, som mange af afgørelserne på området gør.⁴⁸ Denne påstand er også sand, hvis man ser nærmere på nogen af de afgørelser, der er på området. Et gennemgående tema for afgørelserne er, at både Landsskatteretten og Ligningsrådet ser på hvor mange perioder, den skattepligtige har været i Danmark, og forsøger herefter at omregne det til, hvor meget det svarer til på årsbasis. Herefter bliver det så vurderet, om der er tale om en kontinuerlig ansættelsesperiode på årsbasis, eller om der er tale om flere perioder, hvor skattepligten til Danmark hhv. indtræder og ophører. Herunder bliver der også lagt vægt på, hvad den konkrete ansættelsesaftale tilsiger, man skal arbejde i Danmark jf. bl.a. TfS 1997.816 og TfS 2007.977.

Selvom der er relativ meget praksis på området⁴⁹, antager Smedegaard m.fl., at der ikke er entydighed om, hvordan grænsen går – hverken i lovgivningen eller i praksis. Dog anfører forfatterne som konklusion, at de ud fra deres skøn vil vurdere, at hvis man månedligt er i Danmark over en længere periode, vil man anse det som en sammenhængende periode med begrænset skattepligt.⁵⁰ Det betyder derfor, at ophold i Danmark i månedlige intervaller vil blive betragtet som en kontinuerlig og sammenhængende periode, der giver grundlag for at anse personens skattepligt som kontinuerlig på årsbasis. Det giver hermed en situation, hvor den udenlandske person ikke hhv. indtræder og ophører i den begrænsede skattepligt til Danmark, der ellers vil kunne tale for, at personen vil kunne anvende forskerskatteordningen på ny ved senere ansættelses hos en dansk arbejdsgiver.

⁴⁷ SKAT's Juridiske Vejledning – afsnit C.F.3.1.2

⁴⁸ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 30

⁴⁹ Et udsnit af mere praksis på området findes i Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 29 f.

⁵⁰ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 31

3.4.2: UDLEJNING AF SPILLER TIL UDLANDET PÅ SAMME TID MED DANSK

ANSÆTTELSE

Den ovenstående diskussion er interessant på flere måder ved besvarelse af den overordnede problemformulering. I nogen tilfælde ser man fodboldklubber – herunder også danske fodboldklubber – køber udenlandske talenter til en fordelagtig pris. Idet de ikke er udviklet til, på nuværende tidspunkt, at markere sig og spille for klubben, der har købt spilleren, ser man til tider en situation, hvor den danske klub sender en spiller videre på et lejeophold til udlandet, med det samme, for at få spilletid og udvikle sig. I perioden for lejeopholdet, kan det også ske, at den danske klub stadig betaler spillerens løn i henhold til den underskrevne ansættelseskontrakt.

Et lignende eksempel omtales også af Smedegaard m.fl., der anfører, at hvis spilleren vælger at tiltræde i forskerskatteordningen ved tiltrædelse i ansættelsen, vil det ikke være muligt for den samme spiller at tiltræde i forskerskatteordningen igen, når lejeopholdet i udlandet er afsluttet. Grunden er, at vedkommende har været i udlandet uden at tage fast bopæl i Danmark, hvor spilleren har en ansættelsesaftale, fordi spilleren bliver udlejet til en udenlandsk klub med det samme. Det betyder, at tiltrædelse for ansættelse og skattepligt ikke indtræder i tilstrækkelig tidsmæssig sammenhæng, som også jf. ovenstående afsnit 3.2, er en betingelse for indtræden i forskerskatteordningen.⁵¹ Man er derfor nødt til at tænke over, hvordan man tilrettelægger et arbejdsforløb, og herunder har klubben også et ansvar overfor spilleren til at sige, at det ikke vil være muligt for spilleren at anvende forskerskatteordningen, hvis klubben alligevel vælger at udleje den spiller med det samme efter, at man har hentet spilleren til klubben.

Eksemplet er selvfølgelig lidt karikeret, og det er selvfølgelig ikke ofte, at der opstår disse problemer ved udlejning af spillere til udlandet. Alligevel er udlejningssituationen interessant i forhold til at undersøge de skatteretlige konflikter og udfordringer, der er ved anvendelse af

⁵¹ Nærværende eksempel findes lignende i Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning*, s. 30

forskerskatteordningen. Disse konflikter vil selvfølgelig blive uddybet nærmere, i henhold til den overordnede problemformulering, i kapitel 4, afsnit 5. Her bliver diskussionen taget videre i forhold til at undersøge, hvorvidt man stadig kan anvende forskerskatteordningen som en udlejet spiller til en klub i udlandet, uden at opgive sin bopæl og skattepligt i Danmark.

3.5: BETINGELSE 5 – DEN ANSATTE MÅ IKKE VÆRE EN DEL AF LEDELSEN I VIRKSOMHEDEN

Denne betingelse giver lidt sig selv, når man forudsætter, at man skal udføre personligt arbejde i et tjenesteforhold hos en dansk arbejdsgiver. Det fremgår af KSL § 48 e, stk. 3, nr. 2, at den skattepligtige ikke må have været en direkte eller indirekte del af ledelsen i den virksomhed, hvor ansættelsesforholdet bliver indgået, i en periode på 5 år, forud for indtræden i forskerskatteordningen.

Der er tale om endnu en værnsregel for det forhold, at det som sagt forudsættes, at man skal udføre personligt arbejde i tjenesteforhold for en dansk arbejdsgiver. Det er tvivlsomt om man gør det, hvis man på en eller anden måde, har/har haft indvirkning på de beslutninger, der var/er blevet taget i virksomheden. I DJV er det defineret, at man er en del af ledelsen i et selskab, hvis man ejer/har ejet 25 % eller mere af aktiekapitalen de sidste 5 år eller råder/har rådet over 50 % af stemmeværdien de sidste 5 år.⁵² Der er derfor også tale om en forholdsvis stor indflydelse på selskabet, man skal have, for ikke at kunne opfylde denne betingelse. Betingelsen er smalt defineret til kun at fokusere på ejer- og stemmeandele, hvorfor direktører, bestyrelsesmedlemmer mv. stadig kan anvende forskerskatteordningen, hvis de ikke har ejer- eller medejerskab i selskabet.⁵³

⁵² SKAT's Juridiske Vejledning – afsnit C.F.6.1.6

⁵³ Jf. Karnov vedr. lovbekendtgørelse nr. 117 af d. 29. januar 2016, note 165 – s. 75

3.6: BETINGELSE 6 – VEDERLAGSKRAVET

For at andre end forskere skal kunne anvende forskerskatteordningen, er det primært nødvendigt at opfylde vederlagskravet i KSL § 48 e, stk. 3, nr. 3. Med vederlagskravet sikre man, for det første, at andre end forskere kan anvende ordningen, og for det andet, at der er tale om højtloønnede medarbejdere, der bidrager med kompetencer til Danmark, der ikke er forskningsbaseret. En høj aflønning af en medarbejder bliver derfor en definition på, hvad vi i dansk ret anser som værende specialiseret og kompetencegivende arbejdskraft for de personer, der ikke kan anses for at være forskere i uddannelsesmæssig forstand.

Vederlagskravet er bestemt til et grundbeløb på 69.600 kr. (2021-niveau)⁵⁴ om måneden i gennemsnit. Dette beløb reguleres efter personskatteloven (herefter PSL) § 20, hvorfor beløbet er indekseret og reguleret i takt med udviklingen i samfundet.

3.6.1: KRAV TIL MINIMUMSLØNNEN

Når man skal udregne, om man opfylder vederlagskravet, skal det sikres, at der er to krav, der er opfyldt. Det første krav er, at lønnen opfyldes som et gennemsnit indenfor det samme kalenderår, hvorfor det for eksempel er muligt at aftale en lavere aflønning i en ferieperiode, så længe man gennemsnitligt har opfyldt vederlagskravet over hele kalenderåret. Det andet krav er, at medarbejderen er sikret den gennemsnitlige månedsløn i henhold til ansættelseskontrakten⁵⁵, der dermed agerer bevis for, at man tjener over det gennemsnitlige månedsbeløb.

Muligheden for at aflønne en person gennemsnitligt mindre i nogen måneder, kan få nogen til at spekulere i for eksempel at ansætte en fodboldspiller i en tidsbegrænset bestemt periode, hvorefter man aftaler, at man de facto kun spiller i klubben i en vis rum tid under den bestemte periode. På den måde kan man aftale, at man får et månedligt vederlag, der opfylder

⁵⁴ SKAT's Juridiske Vejledning – afsnit C.F.6.1.4

⁵⁵ SKAT's Juridiske Vejledning – afsnit C.F.6.1.4

vederlagskravet i den periode, man spiller for klubben, mens man ikke opfylder vederlagskravet i den periode, hvor man ikke spiller for klubben. Denne spekulation er skatteforvaltningen klar over, hvorfor man i praksis allerede har fortolket reglen således, at hvis det viser sig, at man ikke opfylder vederlagskravet gennemsnitligt over hele kalenderåret, så er hele årets beskatning efter forskerskatteordningen bortfaldet – også i de måneder, hvor man opfylder vederlagskravet. Denne diskussion kan både virkelig rimelig og urimelig i forskellige situationer.⁵⁶ Man kunne forsøge at tage spekulationen videre og undersøge, om det er muligt i ovennævnte situation at få et så højt vederlag i de måneder, man spiller for klubben, at man stadig kan opfylde det gennemsnitlige månedlige vederlagskrav, selvom man ikke opfylder vederlagskravet i de måneder, man ikke spiller for klubben.

Minimumslønnen er snævert defineret, hvoraf det forstås, at der kun medregnes A-indkomsten i penge og/eller personalegoder omfattet af ligningsloven (herefter LL) § 16. Det betyder, at indbetalinger til arbejdsgiveradministreret pensionsordning, fri kost og logi, ikke er omfattet ved opgørelsen af, om man opfylder vederlagskravet.⁵⁷

3.6.2: BONUS ERHVERVET I FORBINDELSE MED ANSÆTTELSEN

Man ser ofte, at sportsudøvere kan erhverve bonusser, hvis deres præstationer er gode nok. Det fremgår af mange kontrakter, at fodboldspillere for eksempel optjener en bonus for et vis antal scorede mål på en sæson, eller hvis de får landskampe for deres respektive landshold. Disse bonusser har også en effekt på de situationer, hvor fodboldspilleren anvender forskerskatteordningen.

Når man taler om bonusser, skal man stadig have for øje, at man skal opfylde kravet om minimumsløn over hele kalenderåret. På den baggrund skal man sondre mellem løbende og

⁵⁶ Se diskussionen i Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 46

⁵⁷ SKAT's Juridiske Vejledning – afsnit C.F.6.1.4

efterfølgende retserhvervelse af bonus. I det sidstnævnte tilfælde er der taget stilling til spørgsmålet i TfS 2018.669, hvoraf det blev adspurgt, om en bonus, der var baseret på resultatet af indkomståret 2018, kunne udbetales efterfølgende i april 2019, hvis de økonomiske resultater var nået. Dette blev besvaret negativt, da retserhvervelsesprincippet forudsætter, at skattepligten indtræder når den skattepligtige modtager det endelige formuegode. Dette var ikke tilfældet, da bonussen afhang af det finansielle resultat for indkomståret 2018, hvorfor den kunne fortabes, hvis de økonomiske mål ikke blev nået. Der var tale om en suspensiv betingelse, der ikke afhang af den skattepligtiges egne resultater, men af eksterne faktorer. Derfor kunne man ikke anse bonussen for retserhvervet på det tidspunkt, hvor den skattepligtige fraflyttede Danmark i 2018, fordi man ikke vidste, om formuegodet kunne fortabes grundet den suspensive betingelse. Ovenstående udtalelse fra Skatterådet må alt andet lige betyde, at løbende retserhvervelser af bonusser kan medregnes i opgørelsen af minimumslønnen, fordi de udbetales ud fra forudsætningen om, at det er den skattepligtiges egne resultater, der er afgørende for udbetalingen af bonussen samtidig med, at de løbende bonusser er endelige formuegoder. Dette er ligeledes bekræftet i DJV, der anfører, at løbende retserhvervelser af bonusser kan medtages i beløbet, jf. også SKM 2011.623.⁵⁸ I denne byretsdom var den skattepligtige garanteret en månedlig bonus, og derfor var det underordnet, at den først blev udbetalt året efter.

"Det afgørende for, om S har krav på at blive undergivet den særligt gunstige bruttobeskatning efter kildeskattelovens § 48 E i perioden 1. februar-31. december 2006, er herefter, om en garanteret minimumsbonus, som optjenes løbende, men først udbetales efter årets udløb, skal medregnes i vederlaget efter kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 5..." (nuværende § 48 e, stk. 3, nr. 3, red.)

... "Heri må også ligge, at lønmodtageren ved månedens udgang skal have erhvervet endelig ret til det pågældende vederlag. Derimod kan det ikke ud fra ordlyden og forarbejderne kræves, at

⁵⁸ SKAT's Juridiske Vejledning – afsnit C.F.6.1.4

*vederlaget også skal være udbetalt inden månedens udgang*⁵⁹ (mit uddrag og understregning til dommens konklusion)

Som ovenstående viser, så er det afgørende, at man er garanteret en løbende bonus for at kunne få den udbetalt og medregnet i opgørelsen af, om man opfylder vederlagskravet i henhold til KSL § 48 e, stk. 3, nr. 3. Selvom der er tale om en byretsdom, bliver rettens begrundelse og afgørelse også tiltrådt i Skatterådets svar i TfS 2018.669 og i DJV. På den baggrund må man tiltræde, at retsstillingen er klar på området, selvom spørgsmålet ikke er prøvet i en højere retsinstans.

Man må derfor som fodboldspiller sørge for, at der i ansættelseskontrakten er garanteret en lønbonus, der udelukkende kan blive påvirket af ens egne præstationer i forhold til at kunne få det medregnet ved opgørelsen af vederlagskravet. Hvornår man får udbetalt bonussen er underordnet, så længe den er garanteret i sådan en grad, at man kan sige, at der er opnået endelig ret til formuegodet. Det nemmeste vil være at optjene bonussen månedligt på baggrund af nogen delmål, der er udregnet ud fra de overordnede sæsonmål, der er sat for spilleren. På den måde sikre man sig, at spilleren erhverver endelig ret til den aftalte bonus i takt med, at bonussen afhænger af de delmål, der bliver opfyldt.

3.6.3: HVOR MANGE FODBOLDSPILLERE KAN ANVENDE FORSKERSKATTEORDNINGEN?

Som der i indledningen blev fastslået, så er der usikkerheder om, hvor mange der anvender forskerskatteordningen, når de kommer til Danmark for at dyrke deres sport. Derfor er der ligeledes usikkerheder om hvor mange fodboldspillere, der anvender forskerskatteordningen. Der er ingen nylige statistiske opregninger på det, og derfor må vi tage udgangspunkt i tal fra 2009, hvoraf der var i alt 65 fodboldspillere, der benyttede forskerskatteordningen.⁶⁰

⁵⁹ Fra byrettens begrundelse og afgørelse i TfS 2011.623

⁶⁰ <https://www.bold.dk/fodbold/nyheder/Flere-spillere-paa-forskerordning/> - tilgået første gang d. 18. marts 2021

Selvom der ikke er tale om nye tal, må man forvente, at der lige nu er flere fodboldspillere, der benytter sig af ordningen. For det første er der, som nævnt i afsnit 2.1, sket en lempelse af vederlagskravet med virkning fra indkomståret 2015, og for det andet, er der sket en øget globalisering og eksponering af fodbold, der selvfølgelig har medført en generering af øgede indkomster og givet fodbolden et mere internationalt præg.

For at besvare ovenstående spørgsmål, kan det være nødvendigt at opstille en antagelse om, hvor mange der potentielt kan anvende forskerskatteordningen. Hvis vi tager udgangspunkt i Danmark, kan både spillere, der er hjemmehørende i et andet land end Danmark og danske spillere, der vender hjem til Danmark efter mere end 10 år udlandet, benytte sig af forskerskatteordningen. Tal fra Sporting Intelligence, der siden 2010 har opgjort lønniveauet i diverse sportsgrene, fortæller, at man i 2018 gennemsnitligt kunne forvente at tjene 135.706 € om året, som spiller i Superligaen⁶¹. Det svarer til en årlig indkomst på ca. 1 million danske kroner. Omregnet til en månedsløn, svarer det til ca. 84.000 danske kroner. Taget i betragtning af, at Superligaen i 2018 kun var den 16. bedst betalte fodboldliga i Europa, må det konkluderes, at eksponeringen af fodbold har gjort indkomsterne markant bedre for fodboldspillere – især i Europa.

Man må derfor også konkludere, at vederlagskravet generelt kan blive opfyldt for en fodboldspiller, der kommer til Danmark og gerne vil anvende forskerskatteordningen. Vederlagskravet ligger i 2021 som sagt på 69.600 kr., hvorfor man ligger langt over minimumskravet med den gennemsnitlige løn, som spiller i Superligaen. Det er selvfølgelig med den forudsætning, at fodboldspilleren opfylder i de øvrige betingelser, og at man spiller på et vis professionelt niveau.

⁶¹ <https://images.derstandard.at/2018/11/26/GLOBAL-SPORTS-SALARIES-2018.pdf>, s. 19 – tilgået første gang d. 18. marts 2021. Opgørelsen fra Sporting Intelligence vedlægges også som bilag 1.

OBS: Superligaen er den bedste danske fodboldrække i Danmark, og dermed det højeste niveau, man kan spille på i Danmark.

4: DELKONKLUSION

Det kan sammenfattende anføres, at der er seks betingelser, der skal opfyldes før, man kan anvende forskerskatteordningen i en tidsbegrænset periode efter ansættelse ved dansk arbejdsgiver. Forskerskatteordningen var oprindeligt tiltænkt forskere og andre specialister, men nettobetragtningen har bl.a. gjort, at andre persongrupper – herunder professionelle fodboldspillere – kan spekulere i at anvende forskerskatteordningen, når de erhverves til en dansk klub. Vederlagskravet der skal opfyldes, hvis man ikke er forsker, er over tiden gjort mere lempelig, og kombineret med den øgede eksponering og globalisering af fodbold generelt, betyder det også, at selv fodboldspillere i Superligaen, ikke vil have problemer med at opfylde vederlagskravet.

Selvom det er blevet nemmere at opfylde vederlagskravet, er der også problemstillinger, der ikke ses at være behandlet i praksis endnu. Herunder er det oplagt at undersøge, hvordan forskerskatteordningen spiller ind, når spillere bliver udlejet til en klub i udlandet umiddelbart efter ansættelse i en dansk klub, ligesom der er problemstillinger vedr. retserhvervelser af bonusser og udregningen af den gennemsnitlige minimumsløn på årsbasis, hvor det potentielt kan være muligt at skattespekulere.

KAPITEL 4: SPORTSUDØVERNES ANVENDELSE AF FORSKERSKATTEORDNINGEN I UDLANDET

1: INDLEDNING

I kapitel 3 blev de seks betingelser præsenteret, som man skal kunne opfylde, hvis man vil anvende forskerskatteordningen, når man kommer til Danmark. Der blev ligeledes anfægtet en række problemstillinger, ved anvendelse af ordningen, hvor nogen af dem ikke ses at være afklaret i praksis. Nogen af disse problemstillinger vil blive præsenteret i nedenstående afsnit, mens også en inddragelse af OECD's modeloverenskomst med de dertilhørende kommentarer er nødvendig.

Til en start er det dog vigtigt at fastlægge rammen for problemstillingerne – herunder de situationer, hvor sportsudøveren udøver sine aktiviteter i et andet land end Danmark. Henset til den overordnede problemformulering, vil det retlige anvendelsesområde være anvendelse af forskerskatteordningen ved grænseoverskridende aktiviteter. Det vil herefter blive belyst, hvordan disse aktiviteter bliver afhjulpnet ved inddragelse af DBO'er.

2: ANVENDELSE AF DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER

2.1: GENERELT OM DOBBELTBESKATNING

Som der allerede er blevet indledt med i kapitel 1, afsnit 1.2.1, har DBO'er den betydning, at de kun finder anvendelse, når mindst to kontraherende stater beskatter den samme indkomst, og at disse to stater har indgået en aftale/overenskomst mellem hinanden. Der er tale om folkeretlige aftaler, som en række lande har indgået med hinanden, med det formål at eliminere effekterne af, at en fysisk eller juridisk persons skattepligtige indkomst både er skattepligtig i

domicillandet og kildelandet.⁶² Denne form for juridisk dobbeltbeskatning⁶³ er kun mulig i det tilfælde, hvor begge lande beskatter den samme indkomst igennem deres interne regler.

Dobbeltbeskatning ses at kunne opstå i to situationer. 1) En person eller selskab er fuldt skattepligtig til et land (domicillandet), men samtidig er begrænset skattepligtig til et andet land (kildelandet) og 2) En person eller selskab er fuldt skattepligtig til to lande efter landenes interne regler. Disse to situationer kan kun løses ved indgåelse af en DBO mellem de respektive lande. Hvis der ikke er en DBO mellem de lande, det vedrører, kan man i den sidstnævnte situation alene søge lempelse i skatten i henhold til landenes interne regler, mens man i den førstnævnte situation forudsætter, at man er hjemmehørende til det land, hvor man er fuld skattepligtig (domicillandet) ⁶⁴ . Forudsætningen kommer af, at man kun kan være hjemmehørende i det land, hvor man har fast bopæl, ledelsens sæde eller andet lignende kriterium, hvorfor indkomst fra kildeindtægter i landet, ikke er et kriterium for hjemmehørsstatus jf. OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1. Hvis der forefindes en DBO mellem de respektive lande, kan man løse situationen med personens eller selskabets dobbeltdomicileret status (fuldt skattepligtig til to lande) ved hjælp af OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 2, der afgør, hvem der har beskatningsretten til en given indkomst. Der er her tale om en prioriteret liste, der afgør, hvor man er hjemmehørende. Denne liste bliver uddybet nærmere i afsnit 2.3.2.

2.2: TILKNYTNING MELLEM STATEN OG SKATTESUBJEKTET/INDKOMSTEN

På baggrund af landenes suverænitet er det kun op til staterne at pålægge skatter. Denne kompetence er dog ikke ubegrænset, idet man stiller et krav om en vis forbindelse mellem den

⁶² Koerver Schmidt m.fl.: *International Skatteret – i et dansk perspektiv*, s. 17 og 18

⁶³ Pendanten til juridisk dobbeltbeskatning, er den økonomiske dobbeltbeskatning som forstås ved den situation, at den samme indkomst bliver beskattet på to skattesubjekter – se herunder definitionen i SKAT's Juridiske Vejledning – afsnit C.F.8.1.1

⁶⁴ SKAT's Juridiske Vejledning – afsnit C.F.8.1.1

respektive stat og det skattesubjekt eller indkomst, som man ønsker at beskatte.⁶⁵ Med udgangspunkt i fysiske personer, ses der ofte et bopælskrav eller statsborgerkrav, der som sådan er nok til at bekræfte forbindelsen, og som derfor giver mulighed for fuld skattepligt til landet. I Danmark anvender vi et bopælskrav som primært pejlemærke for den forbindelse, der er krævet jf. reglerne i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 (og tilsvarende SEL § 1, stk. 1, nr. 1 for selskaber).

Når det handler om begrænset skattepligt, er det ikke tilknytningen mellem staten og skattesubjektet, der er afgørende. Her er det afgørende at undersøge, hvorvidt indkomsten, der er oppebåret i landet, har den fornødne tilknytning til det land, for på den måde at pålægge skat af indkomsten (begrænset skattepligt).⁶⁶ Med andre ord pålægger man kildeskat af den indkomst, man ses at have oppebåret i et land, hvor personen ikke er domicileret. Hvor man bliver pålagt skat af indkomst oppebåret i et kildeland, opstår der ofte dobbeltbeskatningsproblematikker, fordi man allerede er fuld skattepligtig til sit domicilland, hvilket som regel betyder, at domicillandet ses at beskatte skattesubjektet af al indkomst – uanset hvor det er oppebåret.⁶⁷ Disse dobbeltbeskatningsproblematikker kan alene løses ved indgåelse af DBO'er mellem landene, det vedrører jf. ovenstående.

2.3: OECD'S MODELOVERENSKOMST

2.3.1: BETRAGTNINGERNE BAG MODELOVERENSKOMSTEN

DBO'erne, som landene udarbejder mellem hinanden, følger som udgangspunkt den skabelon, som OECD's modeloverenskomst anvender. Som der allerede er anført i kapitel 2, afsnit 1.2.1, anvender Danmark altid OECD's modeloverenskomst, når de indgår DBO'er med andre lande. Dette er ligeledes tilfældet med mange andre vestlige og industrialiserede lande.

⁶⁵ Koerver Schmidt m.fl.: *International Skatteret – i et dansk perspektiv*, s. 18

⁶⁶ Koerver Schmidt m.fl.: *International Skatteret – i et dansk perspektiv*, s. 19

⁶⁷ Dette princip udspringer af "globalindkomstprincippet", der i dansk ret findes i statsskattelovens § 4. Princippet findes også i mange andre lande

Man må derfor betragte OECD's modeloverenskomst som en grundsten i den internationale skatteretlige praksis jf. også Tfs 1993.7 H.⁶⁸

Siden 1963, hvor den første modeloverenskomst kom, har arbejdet ført til diverse opdateringer og ændringer, således man må antage, at der er tale om en dynamisk fortolkning, der følger samfundsudviklingen. Det er også hensigten, at modeloverenskomsterne skal fortolkes på den måde, fordi der løbende skal ske ændringer i både artiklerne og kommentarerne.⁶⁹ Dette med baggrund i, at man fortsat ser internationale og komplekse skatteretlige problemstillinger, der nødvendiggør en kontinuerlig opdatering på fortolkningen og retsanvendelsen ved brug af de forskellige artikler i de respektive DBO'er.

Efter princippet i OECD's modeloverenskomst art. 21 følger man i OECD-regi et udgangspunkt om domicillandsbeskatning. Det betyder, at såfremt der ikke er særregler, der tildeler kildelandet beskatningsret, vil beskatningen overgå til domicillandet.⁷⁰ Hvad angår sportsudøvere, findes der netop særregler for, hvordan man fordeler beskatningsretten i OECD's modeloverenskomst art. 17.

2.3.2: SKATTEMÆSSIGT HJEMMEHØR FOR FYSISKE PERSONER – OECD'S MODELOVERENSKOMST ART. 4

Det fremgår af art. 4, stk. 1, 1.pkt, i OECD's modeloverenskomst, at den skattemæssige hjemmehør defineres ud fra, om man er skattepligtig til et land, hvor man har hjemsted, bopæl eller andet lignende kriterium. På den baggrund, må det også antages, at det er op til de nationale regler at beslutte, hvilket kriterie, der skal anvendes ved bedømmelsen af, om man er hjemmehørende til en given stat.

⁶⁸ Michelsen m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, s. 1143

⁶⁹ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 59

⁷⁰ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 310

Som der allerede er redegjort for, bruger man i Danmark et bopælskriterie som pejlemærke for, hvornår man anses for hjemmehørende til Danmark jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Såfremt man ikke kan afgøre, hvor man er skattemæssigt hjemmehørende, har man en dobbeltdomicilkonflikt, fordi man har bopæl begge steder. Denne type konflikt skal afgøres efter kriterierne i OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 2. Når det gælder fysiske personer, indeholder bestemmelsen en prioriteret liste over, hvordan det skal vurderes ved bedømmelsen af, hvor personen er domicileret. Når listen er prioriteret, betyder det, at man først skal afgøre, om dobbeltdomicilkonflikten kan løses ved hjælp af dette kriterie, før man kan gå videre til det næste kriterie.⁷¹

Hvis man er skattemæssigt hjemmehørende til begge stater, kigger man først og fremmest på, hvor man har *fast bolig* til rådighed jf. modeloverenskomstens art. 4, stk. 2, litra a. Med fast bolig menes der, at boligen skal være af vedvarende karakter, og at boligen er til rådighed over en kontinuerlig periode. Dette krav ses i de fleste situationer at kunne afgøre, hvor man er hjemmehørende, fordi man, som regel, kun har en fast bolig til rådighed.⁷²

Befinder man undtagelsesvis sig i en situation, hvor man er fast bolig til rådighed i begge stater, kigger man på *centrum for livsinteresser* jf. modeloverenskomstens art. 4, stk. 2, litra a. Her gives der forrang til den stat, hvor ens personlige og økonomiske interesser er stærkest. Efter kommentarerne til modeloverenskomsten, skal der i tilfælde af tvivl, vægtes familiære relationer højere end økonomiske interesser.⁷³

Kan det undtagelsesvis ikke afgøres, hvor personens centrum for livsinteresser befinder sig eller, at man ikke har fast bolig nogen af stederne, afgøres konflikten efter, hvor personen har *fast ophold* jf. modeloverenskomstens art. 4, stk. 2, litra b. Hvis det ikke kan afgøres, hvor der er

⁷¹ Koerver Schmidt m.fl.: *International Skatteret – I et dansk perspektiv*, s. 89

⁷² Koerver Schmidt m.fl.: *International Skatteret – I et dansk perspektiv*, s. 89

⁷³ OECD's modeloverenskomst' kommentar til art. 4 – pkt. 15. OECD anfører, at der skal lægges en særlig opmærksomhed på personens egne handlinger, hvorfor man derfra kan slutte, at handlingerne ofte fører til, at familien kommer i første række for den pågældende person. Se herunder også Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 205

sædvanligt fast ophold, kigger man på, hvor personen har *statsborgerskab* jf. modeloverenskomstens art. 4, stk. 2, litra c. Hvis man herefter ikke er statsborger i nogen af staterne eller er statsborger i begge stater, vil man skulle afgøre dobbeltdomicilskonflikten efter *den gensidige aftaleprocedure* i modeloverenskomstens art. 25 jf. modeloverenskomstens art. 4, stk. 2, litra d. I modsætning til hvad der generelt gælder, har staterne pligt til at løse konflikten, da man kun kan være skattemæssigt hjemmehørende i en enkelt stat.⁷⁴

Den prioriterede liste man skal anvende, udspringer ud fra tanken om, at tilknytningen til domicilstaten skal være så naturlig, at beskatningsretten tilkommer denne stat. På den baggrund vil der ikke blive sat spørgsmålstegn ved den måde, landene opkræver skatten på fra de personer, der er hjemmehørende til den stat.⁷⁵

3: FODBOLDSPILLERES UDØVELSE AF AKTIVITETER I UDLANDET

3.1: FODBOLDSPILLERE I DEN INTERNATIONALE SKATTERET

Når man som fodboldspiller repræsenterer en klub, må det dermed også betyde, at man udfører personligt arbejde i et tjenesteforhold for den respektive klub. Det må alt andet lige betyde, at man kan få den tanke, at der ved grænseoverskridende aktiviteter skal fordeles beskatning efter reglerne i OECD's modeloverenskomst art. 15, der netop fordeler beskatningsretten til indkomst erhvervet i et ansættelsesforhold. Denne bestemmelse er dog en opsamlingsbestemmelse i de situationer, hvor man erhverver indkomst i et ansættelsesforhold, forstået på den måde, at såfremt man indgår i en af persongrupperne i enten art. 16, 17, 18, 19 eller 20, vil disse respektive særregler finde anvendelse. På den måde bliver især OECD's modeloverenskomst art. 17 interessant, da den fordeler beskatningsretten for kunstnere og sportsudøvere (min understregning).

⁷⁴ Koerver Schmidt m.fl.: *International Skatteret – I et dansk perspektiv*, s. 90

⁷⁵ Koerver Schmidt m.fl.: *International Skatteret – I et dansk perspektiv*, s. 89

Ordlyden i bestemmelsen bekræfter ovenstående, idet den indleder bestemmelsen med "... *Uanset bestemmelserne i art. 15...*", hvorfor denne regel må gælde ved beskatning af sportsudøvere.

3.2: FODBOLDSPILLERE SOM "SPORTSUDØVERE" – OECD'S MODELOVERENSKOMST ART. 17

Der kan ikke være så meget tvivl om, at fodboldspillere vil blive karakteriseret som en "sportsudøver". Det fremgår af kommentarerne til art. 17, at personkredsen ikke kun er omfattet til at gælde traditionelle sports- og atletikbegivenheder. Omfattet er ligeledes fodboldspillere.⁷⁶ Man kan faktisk antage, at de fleste sportsaktiviteter er omfattet af bestemmelsen, så længe aktiviteten er genstand for offentlig fremvisning.⁷⁷

Efter art. 17, stk. 1 i OECD's modeloverenskomst, bestemmes det, at kildelandet har beskatningsretten til indkomst, der både er erhvervet direkte og indirekte af en sportsudøver for aktiviteter udført i kildelandet. Der gøres hermed en undtagelse fra det generelle princip om, at domicillandet har beskatningsretten. Denne undtagelse ses at være praktisk begrundet, idet der ofte opstår spørgsmål om, hvordan man skal beskatte sportsudøvere, der arbejder i udlandet.⁷⁸

Bare fordi man kan karakterisere sig som fodboldspiller i skatteretlig kontekst, betyder det ikke, at skattepligten for al aktivitet skal fordeles efter reglerne i OECD's modeloverenskomst art. 17. Der er også her et krav om forbindelse mellem aktiviteten og den indkomst, man oppebærer i kildelandet. Det er derfor nødvendigt at undersøge, hvad personen foretager sig i det land, hvor indkomsten er oppebåret. Det udøvende element må ikke være en ubetydelig del

⁷⁶ OECD's modeloverenskomst' kommentar til art. 17 – pkt. 5

⁷⁷ Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 342

⁷⁸ OECD's modeloverenskomst' kommentar til art. 17 – pkt. 2

af det, man foretager sig i kildelandet.⁷⁹ Man kan derfor for eksempel sige, at indkomst man får for at spille fodboldkampe i udlandet er omfattet af bestemmelsen, mens diverse sponsorarrangementer, der ikke vedrører klubben, ikke er omfattet af bestemmelsen i art. 17, hvis det er det eneste, man er i kildelandet for at udføre. Forbindelsen mellem udøvelsen af aktiviteten og indkomst, skal dog ikke forstås indskrænkende til kun at gælde primære aktiviteter – herunder at spille fodboldkampe. Aktiviteter, der er nødvendige for at kunne udøve sin primær aktivitet, er også omfattet. Herunder gælder det, at forberedelser og træning i forbindelse med at spille fodboldkampe også vil blive omfattet af art. 17.⁸⁰

3.3: IDENTIFIKATION MELLEM DAN DANSKE KLUB/LANDSHOLD OG FODBOLDSPILLEREN

Som der er anført i ovenstående, vil indkomst, der indirekte er erhvervet af en sportsudøver, være omfattet af art. 17. Med indirekte forstås der de situationer, hvor sportsudøveren ikke selv modtager pengepræmien/gevinsten for udøvelse af sin aktivitet til en specifik begivenhed. Med andre ord, er der medtaget de situationer, hvor sportsudøveren er ansat af en klub, der herefter udbetaler de vederlag, som sportsudøveren skal have jf. den ansættelseskontrakt, der er indgået mellem klubben og sportsudøveren. Det betyder, at klubben kan blive identificeret som sportsudøveren, hvorfor kildestaten har ret til at beskatte vederlaget, som sportsudøveren skal modtage, ud fra bestemmelsen i art. 17, stk. 1. Hvis for eksempel sportsudøveren er ansat af en dansk klub, kan kildestaten beskatte en passende andel af det vederlag, der betales til sportsudøveren.⁸¹ Som altovervejende hovedregel, indgår en fodboldspiller i et team, der spiller for en klub eller et landshold. Aktiviteter i et ansættelsesforhold bliver anset for at være udøvet der, hvor den ansatte (sportsudøveren) fysisk er til stede, mens man udfører aktiviteterne, som vederlaget er givet til.⁸² Med ovenstående præmis vil det betyde, at hvis man

⁷⁹ OECD's modeloverenskomst' kommentar til art. 17 – pkt. 4

⁸⁰ OECD's modeloverenskomst' kommentar til art. 17 – pkt. 9.1

⁸¹ OECD's modeloverenskomst' kommentar til art. 17 – pkt. 8

⁸² OECD's modeloverenskomst' kommentar til art. 17 – pkt. 9.2

spiller en kamp i udlandet for den danske klub eller spiller en kamp i udlandet for det danske landshold, bliver hhv. den danske klub og det danske landshold identificeret med den/de sportsudøvere, der spiller kampene i udlandet. I de tilfælde finder OECD det mest hensigtsmæssigt at fordele vederlaget, sportsudøveren er berettiget til, på baggrund af de antal arbejdsdage i hver kildestat, hvor sportsudøveren spiller kampe.⁸³

Spørgsmålet er herefter, hvordan indkomsten skal beregnes. Dette siger OECD's modeloverenskomst art. 17, stk. 1 ikke noget om, hvorfor det er op til landenes nationale regler at undersøge, om der er nogen spillere, der er berettiget til at lempe og fradrage på en anden måde end ved de normale skatte- og fradragsregler. Bestemmelsen begrænser ikke andre beskatningsrettigheder end de allerede omtalte⁸⁴, hvorfor den ikke vil hindre beskatning i den udstrækning, at fodboldspilleren for eksempel berettiget har anvendt forskerskatteordningen. Dette spørgsmål er interessant, når man inddrager "30-dages reglen", der er omtalt i kapitel 3, afsnit 3.3. Med denne regel er det gjort muligt at anvende forskerskatteordningen, hvis beskatningsretten, til en del af lønnen, ikke overgår til udlandet i mere end 30 arbejdsdage indenfor det samme kalenderår. Med anvendelse af forskerskatteordningen hvor formålet er, at Danmark skal kunne gøre gavn af arbejdskraften, kunne man stille sig selv spørgsmålet, om det er tilfældet, hvor fodboldspilleren kan anvende forskerskatteordningen i et land, der ikke er Danmark – så længe man ikke overskrider de 30 arbejdsdage. Det er tvivlsomt, om Danmark vil få glæde af en arbejdskraft, der er erlagt i udlandet, hvor de tilmed heller ikke har den primære beskatningsret.

⁸³ OECD's modeloverenskomst' kommentar til art. 17 – pkt. 9.2

⁸⁴ OECD's modeloverenskomst' kommentar til art. 17 – pkt. 10.4

4: "30 DAGES-REGLN" – EN UDFORDRING FOR ANVENDELSE AF FORSKERSKATTEORDNINGEN?

4.1: DISKUSSIONENS OMDREJNINGSPUNKT – FORUDSÆTNINGEN OM, AT ARBEJDSKRAFTEN SKAL KOMME DANMARK TIL GODE

Som der allerede er blevet problematiseret i ovenstående afsnit, kan der potentielt være udfordringer i forhold til den nye 30-dages regel, som der blev indført med virkning for indkomståret i 2017.

Med anvendelse af forskerskatteordningen er det efter formålet tiltænkt, at Danmark har ville sænke skatten for fysiske personer, hvis de bidrog med specialiseret arbejdskraft til landet. Dette formål henleder selvfølgelig til en forudsætning om, at den specialiseret arbejdskraft skal komme Danmark til gode. Man kan diskutere, hvorvidt den nye 30-dages regel vil bidrage til det formål, såfremt en fodboldspiller (eller anden sportsudøver) berettiget anvender forskerskatteordningen, ved konkrete aktiviteter udført i udlandet.

Udgangspunktet for denne diskussion tages i netop en forudsætning om, at den specialiseret arbejdskraft til Danmark også skal komme Danmark til gode. Derfor fremgår det af bestemmelsen i KSL § 48 e, stk. 2, at fuldt skattepligtige personer, der er hjemmehørende til Danmark, efter en DBO, ikke kan anvende ordningen, hvis medarbejderen opholder sig i et andet land mere end 183 dage over en 12 måneders periode. Lovgiver må antages at tage udgangspunkt i de samme overvejelser, som OECD har gjort ved ordlyden af deres bestemmelse i modeloverenskomstens art. 15, stk. 2, litra a. De anvender netop "183 dages-reglen" som pejlemærke for, hvornår man anses ikke at oppebære indkomst, der kan siges at have en sådan forbindelse til domicillandet, at der kan være tale om, at domicillandet har beskatningsretten jf. det generelle princip om domicillandsbeskatning. Med andre ord kan man antage, at indkomsten ikke vil komme Danmark til gode, når kildelandet er tiltænkt beskatningsretten.

Man kan derfor undre sig over modifikationen til reglen i KSL § 48 e, stk. 2 – nemlig "30 dages-reglen". Med virkning fra indkomståret 2017, har det været muligt for personer, der anvender forskerskatteordningen, at lade beskatningsretten overgå til udlandet til dele af

indkomsten, såfremt man ikke oppebære indkomst i udlandet for mere end 30 arbejdsdage indenfor det samme kalenderår. Man kunne have den antagelse, at den nye "30 dages-regel" er blevet mere "globaliseret" og fleksibel for at kunne imødekomme personkredsen for berettiget brugere af forskerskatteordningen, der som specialister og nøglemedarbejdere i forvejen kan have meget rejseaktivitet i forbindelse med deres erhverv. Dog ændrer det ikke på det faktum, at man kan anse "30 dages-reglen" som en hindring for at opnå det overordnede formål, om at sørge for, at arbejdskraften kommer Danmark til gode, når fodboldspillere – i kraft af deres erhverv – "fysisk" udøver deres aktiviteter i et andet land end Danmark, hvorefter kildelandet vil have beskatningsretten til indkomsten jf. OECD's modeloverenskomst art. 17.

4.2: "30 DAGES-REGLER" I FODBOLDSPILLERENS ØJEMED

Der er efter KSL § 48 e, stk. 2 taget udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst art. 15 ved fastsættelse af reglerne. Efter ordlyden af art. 15, er der ikke nogen indvendinger til det, at beskatningsretten kan overgå til udlandet i 30 arbejdsdage, når artiklen opererer med en øvre grænse på 183 dage over en 12 måneders periode før beskatningsretten evt., kan overgå til udlandet. Der er dog ikke givet en løsning på de tilfælde, for hvordan de personer, der kan være omfattet af andre regler, skal forstå anvendelsen af "30 dages-reglen" ved udøvelse af deres aktiviteter i udlandet. I tilfælde hvor fodboldspillere kan anvende art. 17 i OECD's modeloverenskomst, opereres der ikke med en grænse i form af arbejdsdage i forhold til at afgøre, hvorvidt en beskatningsret på en given indkomst er givet til kildelandet. Der opereres i stedet med den fysiske tilstedeværelse i det land, hvor man udfører sit erhverv.

4.2.1: EKSEMPEL SOM BAGGRUND FOR KONSTRUKTION AF HYPOTESER

For at illustrere ovenstående udfordring, er et eksempel nødvendigt:

Christian Pedersen er fodboldspiller og er, efter ca. 11 år i udlandet, vendt hjem til Danmark for at spille for FCK i Superligaen, inden karrieren afsluttes. Igennem det meste af karrieren har Christian Pedersen tjent godt på sit erhverv, og det ændres ikke, efter han vender hjem til

Danmark. Idet han tjener over vederlagskravet, beslutter Christian Pedersen at anvende forskerskatteordningen, i de første 7 år, han er berettiget til at anvende den.

Da Christian Pedersen i en årrække nu har haft et niveau, der er berettiget til at spille på landsholdet, er det ikke slut blot fordi, han vender hjem til Superligaen. Landstræneren udtager derfor fortsat ham, hvorfor Christian Pedersen nu i 2021 har spillet kampe for landsholdet, hvoraf 6 af kampene har været i udlandet mod andre landshold. Udover landsholdstjenesten har Christian Pedersen og FCK også kvalificeret sig til Europa Leagues gruppespil, hvor de dog blev slået ud. I den forbindelse spillede Christian Pedersen 3 kampe i udlandet i 3 forskellige lande.

Sammenlagt har kampene i udlandet givet 9 arbejdsdage, hvoraf det må antages, at man både er i landet dagen før og dagen efter kampen til hhv. træning og restitution i forbindelse med kampen. Dette giver en sammenlagt tid i udlandet på 27 arbejdsdage, der hidrører til aktiviteter i forbindelse med ansættelse ved hhv. landsholdet og FCK.

I ovenstående eksempel, har Christian Pedersen hhv. Dansk Boldspil Union (herefter DBU) og FCK som arbejdsgiver.⁸⁵ Begge klubber er betegnet som aktieselskaber, hvor ledelsens sæde er indregistreret i Danmark. Dermed opfylder Christian Pedersen også betingelsen omkring ansættelse ved dansk arbejdsgiver jf. KSL § 48 e, stk. 1 jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1. Dernæst kan man konkludere, at spilleren ikke overskrider "30 dages-reglen". Sammenholdt med de resterende betingelser, der ligeledes er opfyldt – herunder vederlagskravet – kan man opstille denne hypotetiske situation, hvor man befinder sig i en retlig tvivl. Spørgsmålet er, hvordan man skal afgøre, hvem der har beskatningsretten i de situationer, hvor det er muligt at blive beskattet

⁸⁵ Det er endnu et uafklaret spørgsmål, om hvorvidt man skal anse DBU som værende arbejdsgiver, for de spillere, der er i landsholdstjeneste. Selvom konflikten i 2018 skulle bidrage til en afklaring af dette spørgsmål, blev dette ikke inddraget ved den endelige aftale, der løber mellem Spillerforeningen og DBU til og med EM-slutrunden i 2024. For problemstillingens skyld, betragtes DBU som arbejdsgiver for nærværende, da det ligeledes også fortsat er spillernes ønske at opnå et arbejdsgiver/arbejdstager-forhold mellem DBU og spillerne. Desuden skal man i denne sammenhæng også holde sig for øje, at arbejdsgiverbegrebet forstås forskelligt, når man anvender det ansættelsesretligt og skatteretligt.

<https://www.dbu.dk/nyheder/2018/september/ny-landsholdsaftale-for-herrelandsholdet-skal-skabe-bedre-samarbejde/> - tilgået første gang d. 27. marts 2021

gunstigere igennem forskerskatteordningen, selvom nogen af aktiviteterne og arbejdsdagene udøves i udlandet som sportsudøver efter art. 17, stk. 1 i OECD's modeloverenskomst.

For at skabe overblik over situationen er det formålstjenligt at opstille to hypoteser i forhold til at give et bud på løsningen af den skatteretlige konflikt:

- **Hypotese 1:** Alle retlige konflikter skal løses med udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst art. 15, da Christian Pedersen optjener indkomst i et personligt tjenesteforhold
- **Hypotese 2:** Alle retlige konflikter skal afgøres efter de DBO'er, der er på området. Det giver umiddelbart en situation, hvor sportsudøvere bliver defineret med udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst art. 17, hvorfor reglerne i denne artikel skal finde anvendelse ved dobbeltbeskatningsproblematikker

For at teste ovenstående hypoteser, er det nødvendigt at inddrage nogen af de betragtninger, som der er gjort i kapitel 2, afsnit 1.2.1. Da Danmarks indgåede DBO, altid tager/har taget udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst, må løsningen på ovenstående konflikt findes i modeloverenskomsten og dens kommentarer.

4.2.2: KONFLIKT MELLEM NATIONAL RET OG OECD'S MODELOVERENSKOMST

Det netop beskrevet afsnit med inddragelse af eksemplet og konstruktionen af hypoteserne, har givet bevæggrunde for at antage, at der i situationer kan opstå konflikter mellem forskellige artikler i OECD's modeloverenskomst på baggrund af konkrete opstillede situationer. Ligeledes kan der opstå konflikter hhv. mellem, hvordan intern ret spiller sammen med forståelsen af modeloverenskomsten, og hvordan man skal fordele beskatningsretten, ved udøvelse af aktiviteter i udlandet.

Konflikten går som sagt på, hvordan retstillingen er for fodboldspillere, når de berettiget anvender forskerskatteordningen mindre end 30 arbejdsdage i udlandet. Det er ikke afgjort i praksis, hvorvidt man anser "30 dages-reglen" at gælde for fodboldspillere, når det afgørende

element for reglen ikke harmonerer med det krav om fysisk tilstedeværelse, der er givet for at fordele beskatningsretten til kildelandet efter principperne i OECD's modeloverenskomst art. 17.

Denne konflikt kan antages at blive løst ved inddragelse af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Det er allerede beskrevet i kapitel 2, afsnit 1.2.1, at der opleves en stigende tendens til at inddrage kommentarerne ved løsning af konkrete dobbeltbeskatningsproblemstillinger, hvorfor de må antages at have en vis form for retskildemæssig betydning i det samlede billede. Spørgsmålet i denne sammenhæng bliver mere, hvor langt man kan udstrække kommentarernes retskildemæssige betydning, til at gælde i situationer, hvor der ses at være konflikt mellem forståelsen af reglerne i intern ret overfor den forståelse, der er tillagt ordlyden i OECD's modeloverenskomst.

For så vidt angår art. 17 i OECD's modeloverenskomst har Danmark hverken taget forbehold eller anført bemærkninger overfor forståelsen og ordlyden af artiklen.⁸⁶ Med andre ord kan man komme til den konklusion, at Danmark ses at anvende artiklen uden indvendinger i de DBO'er, man har indgået med andre stater. Sick Andersen kommer frem til lignende konklusion og fremhæver, at såfremt kommentarerne skal kunne anvendes ved fortolkning af indgåede DBO'er, må det være et krav, at der ingen af de kontraherende stater, som har anført bemærkninger til den artikel, det vedrører. Især hvis der er tale om forbehold, der er en måde for staterne at forbeholde sig retten til at ændre i modeloverenskomstens tekst i forbindelse med indgåelse af DBO'er, vil kommentarernes retskildemæssige betydning være minimal, fordi staternes intension med anvendelsen af artiklen, har været en anden⁸⁷. Man må derfor modsætningsvist fremhæve, at manglende bemærkninger og forbehold overfor en ordlyd i artiklen, må forudsætte, at den pågældende stat anvender artiklen forståelses- og ordlydsmæssigt på samme måde, som OECD gør. Hvis der ikke er anført bemærkninger og

⁸⁶ Se herunder OECD's modeloverenskomst' kommentarer til art. 17 – pkt. 15-20 (bemærkninger og forbehold til art. 17)

⁸⁷ Sick Andersen: SU 1995.206, s. 5

forbehold til en bestemt artikel, har staterne ikke tilsigtet en anden forståelse af ordlyden til artiklen. Herunder må der fremhæves en pointe om, at der må indlægges en forhåndsformodning om, at det er lovgivers intention at lovgive med respekt for DBO'erne, hvorfor man ikke bare kan lægge national ret til grund ved konflikt mellem national ret og DBO'erne, der er indgået i folkeretligt øjemed. Derfor skal forståelsen af nationale regler ikke have forrang fremfor DBO'er ved konflikt mellem nationale regler og den ordlyd, der er i de respektive DBO'er, som er indgået på baggrund af OECD's modeloverenskomst. Denne pointe er dog uafklaret og diskuterbar fortsat i praksis, hvorfor man er nødt til at inddrage andre pointer.⁸⁸

4.2.3: ANVENDELSE AF KOMMENTARERNE I "KLARE" TILFÆLDE

Det forudgående afsnit har været med til at bekræfte, at Danmark som udgangspunkt anvender art. 17 i OECD's modeloverenskomst på samme måde, som OECD angiver i modeloverenskomsten, ved indgåelse af DBO'er med andre lande. Denne påstand kommer på baggrund af de manglende bemærkninger og forbehold, der er til artiklen, som skal have forrang i de situationer, hvor der forefindes sådanne.

Med Danmarks manglende forbehold og bemærkninger skabes der en situation, hvor der, i henhold til eksemplet i afsnit 4.2.1, er konflikt mellem "30 dages-reglen" i national ret, der fokuserer på antallet af arbejdsdage, og art. 17 i modeloverenskomsten, der fokuserer på den fysiske tilstedeværelse i kildelandet. Disse forståelser er ikke direkte sammenlignelige, og derfor er man nødt til at afgøre, hvad udgangspunktet skal være ved fordeling af beskatningsretten.

⁸⁸ Ketelsen: SU 1992.123, s. 2: OBS: Artiklen skal ses som en kritik af den forståelse, Michelsen inddrager, når der er konflikt mellem national ret og DBO'er. Michelsen mener, at danske domstole principielt burde lægge den nationale ret til grund ved konflikt, da der er tale om et "bevidst fremkaldt traktatbrud" – se herunder Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 70 f. Diskussionen kan derfor siges at være uafklaret på området.

Sick Andersen fremhæver, at det retstekniske udgangspunkt skal være, at kommentarerne finder anvendelse i de "klare" tilfælde.⁸⁹ Hvad der forstås ved dette er uafklaret, men man kan argumentere for, at kommentarerne finder anvendelse ved rene definitionsspørgsmål, der ikke ses at kunne volde problemer i praksis og ikke kan defineres på forskellige måder fra stat til stat. Dette underbygges også af modeloverenskomstens art. 3, stk. 1, litra d, der definerer "foretagende i den anden kontraherende stat" som en "*udøvelse af enhver forretningsmæssig virksomhed, der drives af en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat*" jf. også art. 3, stk. 1, litra c. Med OECD der allerede har defineret, hvad der forstås ved ovenstående, betyder det også, at der ikke er behov for at inddrage intern ret i definitionsspørgsmålet jf. OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 2 modsætningsvist. Uden inddragelse af intern ret bliver det også nemmere at afklare evt. definitionsproblematikker mellem staterne, da staternes forskellige forståelser er underordnet i denne sammenhæng.

Mange af de samme definitioner går også igen i art. 17 i OECD's modeloverenskomst. Her bliver det allerede forudsat, at beskatningsretten overgår til kildelandet, når det angår "*... personligt udøvede aktiviteter i den anden kontraherende stat.*" Henset til ovenstående definition af ordlyden i artiklen sammenholdt med eksemplet i afsnit 4.2.1, må det alt andet lige betyde, at de 27 arbejdsdage i udlandet for kalenderåret 2021, skal beskattes i de respektive kildelande, fordi Christian Pedersen *personligt udøver sine aktiviteter som fodboldsspiller i de andre kontraherende stater*. Den fysiske tilstedeværelse må derfor være udgangspunktet ved fordeling af beskatningsretten til den indkomst, der bliver oppebåret for den del af lønnen, der stammer fra arbejdsdagene i udlandet. Der er således tale om et "klart" tilfælde, der er defineret i modeloverenskomstens art. 3, stk. 1, litra c og d, hvorfor kommentarernes præmis for fysisk tilstedeværelse i kildelandet⁹⁰, kan være retskildemæssigt velbegrunderet at anvende ved løsning af eksemplet i afsnit 4.2.1.

⁸⁹ Sick Andersen: SU 1995.206, s. 13

⁹⁰ OECD's modeloverenskomst' kommentarer til art. 17 – pkt. 9.2

4.3: SAMMENFATNING – EFTERPRØVELSE AF HYPOTESERNE OG FREMTIDENS PROBLEMATIKKER VED "30 DAGES-REGLEREN" FOR FODBOLDSPILLERE

Efter gennemgang af kommentarerne og diverse artikler i OECD's modeloverenskomst er det nu utvivlsomt, at hypotese 2 er den, man anvender ved løsning på et eksempel, som det der er givet i afsnit 4.2.1. DBO'erne er de afgørende, fordi Danmark ikke ses at have taget nogen forbehold eller anført bemærkninger til art. 17 i modeloverenskomsten. På den baggrund kan man tale om et "klart" tilfælde, hvor præmissen om fysisk tilstedeværelse i kildelandet, ikke ses at kunne være et stridbart punkt mellem Danmark og en anden kontraherende stat ved indgåelse af DBO'er og fordeling af beskatningsret.

Man kan derfor tage sit udgangspunkt i OECD's forståelse af artiklen, uden at det vil påvirke forståelsen og ordlyden, som Danmark har af art. 17. Denne konklusion giver nogen udfordringer i den forstand, at det nu bliver problematisk at kunne anvende forskerskatteordningen i de 30 arbejdsdage, man har at gøre godt med i udlandet, hvis man er en sportsudøver, der udøver sine aktiviteter i udlandet. Spørgsmålet går på, hvordan man stadig kan bevare sine gunstige skatteforhold ved anvendelse af forskerskatteordningen, når man som fodboldspiller, bliver beskattet i kildelandet ved den fysiske tilstedeværelse fra det øjeblik, hvor man udøver sine aktiviteter i kildelandet.

Denne problematik ses til ikke at være afklaret i praksis, men der er ingen tvivl om, at det potentielt kan blive en problemstilling, der skal tages hånd om i fremtiden. Fodbold bliver mere globaliseret, og en tendens kunne pege på, at flere spillere søger hjem til Danmark efter langs tids ophold i udlandet, fordi niveauet ses at blive bedre i Superligaen – også i international sammenhæng. Problematikken kan potentielt blive markant, såfremt det for eksempel kunne lykkes Spillerforeningen⁹¹ at komme igennem med kravet om, at DBU vil kunne blive anset som

⁹¹ Spillerforeningen er fagforeningen for fodboldspillerne på eliteplan, og derfor dem, som indgår overenskomster med parterne på arbejdsgiverområdet – se herunder <https://spillerforeningen.dk/om-os/> - tilgået første gang d. 10. april 2021.

Ovenstående påstand skal dog endnu engang behandles kritisk, da arbejdsgiverbegrebet ikke er ens i ansættelsesretlige og skatteretlige termer.

arbejdsgiver overfor landsholdsspillerne.⁹² På den måde bliver eksemplet i afsnit 4.2.1 mere relevant at iagttage, da flere af landsholdsspillerne ses at vende hjem til Danmark for en periode i håb om at få spilletid for at kunne komme med til en slutrunde.

Problematikken er stor set i lyset af det formål, som forskerskatteordningen overordnet skal tjene. Man kunne argumentere for, at arbejdskraften ikke kommer Danmark til gode, såfremt beskatningsretten overgår til udlandet ved sportsudøverens/fodboldspillerens fysiske tilstedeværelse i kildelandet, hvilket sker i det øjeblik, hvor sportsudøveren/fodboldspilleren udøver sine aktiviteter i kildelandet.

5: UDLEJNING TIL EN KLUB I UDLANDET

5.1: INDLEDNING – FYSISK TILSTEDEVÆRELSE I KILDELANDET

I afsnit 4.1, er der blev redegjort for formålet med værnsreglen i KSL § 48 e, stk. 2. For at der bliver sikret en sammenhæng mellem anvendelsen af forskerskatteordningen og arbejde udført i Danmark, var det nødvendigt at indføre ovenstående værnsregel, så man sikrede netop dette. Alligevel har ovenstående afsnit været med til at bekræfte en potentiel konflikt mellem det overordnede formål og en fodboldspillers anvendelse af forskerskatteordningen.

Konflikterne med det overordnede formål stopper dog ikke her. Som allerede introduceret i kapitel 3, afsnit 3.4.2, findes der også potentielle konflikter i nogen situationer, hvor de danske klubber kunne tænkes at udleje nogen af de spillere, som de har på kontrakt, til en klub i udlandet.

Udgangspunktet tages i samme diskussion som ovenstående, hvorefter man med godt belæg, kunne argumentere for, at "30 dages-reglen" rammer skævt på fodboldspillere, der bliver

⁹² Se dog herunder fodnote 85 omkring arbejdsgiverbegrebet i hhv. ansættelsesretten og skatteretten

beskattet af indkomst fra udlandet, ud af et udgangspunkt om fysisk tilstedeværelse. Det samme krav om fysisk tilstedeværelse bliver relevant at inddrage i nedenstående betragtninger.

5.2: Udstationering vs. Arbejdsudlejning

For at kunne finde løsningen på de beskrevne konflikter, ved anvendelsen af forskerskatteordningen, er det nødvendigt at sondre mellem personer, der bliver udstationeret i udlandet og personer, der bliver udlejet til udlandet. Grunden er, at Skatterådet har slået fast, at arbejdsudleje i dens klassiske form ikke kan omfattes af reglerne i KSL §§ 48 e-f, da der ikke består et juridisk ansættelsesforhold med den danske arbejdsgiver jf. TFS 2009.682.⁹³

Ved en udstationering til udlandet består der stadig et formelt ansættelsesforhold til den danske arbejdsgiver. Det kræver dog, at medarbejderen er knyttet til et fast driftssted i udlandet, hvorfor der heller ikke kræves en formel ansættelseskontrakt med det faste driftssted i udlandet, fordi de ikke kan anses som et selvstændigt retssubjekt.⁹⁴ Spørgsmålet er herefter, hvor "formelt" man må anse, den danske arbejdsgivers funktion, at være. Jf. ovenstående udtalelse fra Skatterådet, bliver det også udtalt, at kravet til formaliteten som arbejdsgiver ikke længere er til stede, hvis alle kompetencer og beføjelser som arbejdsgiver er overført til det faste driftssted i udlandet.

Der opereres derfor med en forholdsvis bred nedre grænse for formalitet, der ikke ses at kræve meget af en dansk arbejdsgiver, der formelt set stadig er hvervgiveren for personen, der er udstationeret. Det eneste krav er, at alle beføjelser ikke må være overført til det udenlandske driftssted, hvorfor Smedegaard m.fl. antager, at så længe afskedigelsesretten formelt set ligger

⁹³ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 55

⁹⁴ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 54

hos den danske arbejdsgiver, vil der blive statueret et formelt ansættelsesforhold mellem den udstationerede person og den danske arbejdsgiver.⁹⁵

5.3: OMGÅELSE AF VÆRNSREGLER I KSL § 48 E, STK. 2

Man kan man overveje, om man kan omgå værnsreglen i KSL § 48 e, stk. 2. En dansk hjemmehørende person, der er fuldt skattepligtig til Danmark, vil derfor kunne overveje, om man for eksempel kunne omgå reglen i situationer, hvor man bliver arbejdsudlejet til et andet land. Skatterådet har allerede konkluderet i deres udtalelse i TfS 2009.682, at personer, der bliver udlejet til Danmark, ikke kan anvende forskerskatteordningen, fordi der ikke består et formelt ansættelsesforhold med en dansk arbejdsgiver jf. betingelsen i KSL § 48 e, stk. 1 jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1. Dog besvarer det ikke spørgsmålet om, hvorvidt man som dansk hjemmehørende person kan blive udlejet til udlandet uden at opgive sin fulde skattepligt til Danmark, og dermed stadig beholde forskerskatteordningen.

Forudsætningen for dette er dog, som udgangspunkt, ikke til stede, da man typisk opgiver bopælen i Danmark ved en arbejdsudlejning til udlandet, og dermed opgiver den fulde skattepligt til Danmark.⁹⁶ Smedegaard m.fl. mener at vide, at det ofte sker, at man opgiver bopælen og den fulde skattepligt til Danmark ved arbejdsudlejning til udlandet, og det bliver antaget, at der kun findes ét eksempel på en hjemvendt dansk sportsudøver, der efter et stykke tid i Danmark, bliver udlejet til en udenlandsk klub, mens boligen i Danmark bliver bevaret.⁹⁷

Uden at konkludere yderligere nævner Smedegaard m.fl. blot et eksempel på, at man kan indrette sig på en måde, hvorefter man muligvis vil kunne bibeholde boligen i Danmark, selvom

⁹⁵ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 56

⁹⁵ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 25

⁹⁶ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 25

⁹⁷ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 25 f. (fodnote 31)

man er arbejdsudlejet til et sted i udlandet. Eksemplet er dog interessant på den måde, at man kunne argumentere for, at netop fodboldspillere vil kunne blive udlejet til en klub i udlandet uden at opgive bopælen i Danmark, fordi de er tiltænkt at vende tilbage til Danmark efter opholdet i udlandet og endnu engang repræsentere den danske klub.

5.3.1: EKSEMPEL – FLYDENDE GRÆNSE MELLEM UDSTATIONERING OG ARBEJDSUDLEJE

Herunder tages der udgangspunkt i et eksempel, der er med til at konkretisere ovenstående problemstilling.

Efter en succesfuld 20/21-sæson kniber det nu for Christian Pedersen at spille sig på holdet i FCK. Op til sæsonen 21/22 har klubben oprustet deres spillertrup markant efter successen internationalt, og man drømmer nu om Champions League i hovedstaden.

For at få spilletid, i håb om fortsat at være berettiget til at spille på landsholdet og komme med til VM-slutrunden, efterspørger Christian Pedersen nu en udlejning. Han vil ikke sælges, da han fortsat gerne ser sig selv som en del af det succesfulde projekt, FCK har gang i. Derfor vil han gerne vende tilbage til klubben efter endt udlejning.

I januar 2022 bliver Christian Pedersen udlejet til den svenske klub Malmø FF. I aftalen mellem klubberne bliver der anført, at FCK fortsat betaler Christian Pedersens løn. Udlejningen sker indtil sommeren 2022, hvorefter FCK og Christian Pedersen skal finde ud af, om han stadig har sin berettigelse i klubben.

Ud fra ovenstående eksempel kunne man sagtens argumentere for, at fodboldspilleren vil beholde sin bopæl i Danmark. Der er ikke langt mellem København og Malmø, hvorfor det rent logistisk vil kunne lade sig gøre at beholde bopælen i Danmark. Derudover kunne man netop forestille sig, at fordi der ikke vil være meget rejseaktivitet mellem byerne, vil familien og spilleren blive boende i Danmark i de 6 måneder, som opholdet i Sverige ca. vil vare.

I ovenstående tilfælde er der ikke tale om en udstationering, da Malmø FF ikke er et fast driftssted i udlandet for FCK, hvorfor betingelsen om udstationering ikke er opfyldt. Man kunne dog på den anden side argumentere for, at der heller ikke er tale om arbejdsudleje i dens klassiske form, fordi der stadig er opretholdt en vis form for ansættelsesforhold til FCK qua, at klubben stadig betaler lønnen til spilleren. Som der allerede er blevet argumenteret for, er der en forholdsvis lav nedre grænse for formaliteten til arbejdsgiverforholdet ved spørgsmålet omkring udstationering og arbejdsudleje, hvorfor betaling af lønnen kunne være en indikator på et formelt ansættelsesforhold, der stadig er opretholdt efter udlejningen. Smedegaard m.fl. argumenterer for, at afskedigelsesretten alene vil kunne tale for et formelt ansættelsesforhold til en dansk arbejdsgiver⁹⁸, men det betyder dog ikke, at afskedigelsesretten kan være den eneste indikator, man skal undersøge, for at bedømme om en person fortsat har et formelt ansættelsesforhold til en arbejdsgiver. En aflønning af en spiller vil potentielt også kunne tale for et formelt ansættelsesforhold, da man som lønmodtager bliver aflønnet af arbejdsgiveren, og at det er arbejdsgiverens pligt at gøre det.

Der kan derfor argumenteres for, at eksemplet viser den flydende grænse, der er mellem udstationering og arbejdsudleje i tilfælde, hvor en fodboldspiller bliver udlejet til en klub i udlandet, uden at det formelle ansættelsesforhold til den danske arbejdsgiver bliver opgivet, qua arbejdsgiverens fortsatte aflønning af spilleren. Diskussionen er dog ikke entydig, hvorfor en mulig besvarelse på problemstillingen ses at blive givet i nedenstående afsnit.

5.3.2: UDLEJNING, HVOR DEN DANSKE ARBEJDSGIVER FORTSAT BETALER LØNNEN

Eksemplet fra afsnit 5.3.1 illustrerer meget godt de udfordringer, der måtte være ved at anvende forskerskatteordningen uden at udøve sine aktiviteter i Danmark. Eftersom den danske arbejdsgiver fortsat betaler lønnen til spilleren, kan man ikke argumentere for, at den

⁹⁸ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 56 jf. også TfS 2010.813

fulde skattepligtig til Danmark, der indtrådte, i forbindelse med flytningen til Danmark ved ansættelsens begyndelse i sommeren 2021 (se det forudgående eksempel i afsnit 4.2.1), ophører.

Derudover er spilleren fortsat hjemmehørende i Danmark, da det er det eneste sted, hvor spilleren har en fast bopæl jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1 og OECD's modeloverenskomst art. 4, stk. 1. Der bliver ikke taget fast bolig til rådighed i Sverige, da transporten mellem København og Malmø ikke er særlig lang.

Vi har derfor at gøre med en situation, hvor spilleren fortsat er fuldt skattepligtig til Danmark på samme måde, som han var, da han ikke var udlejet til en klub i Sverige. Ydermere betaler den danske arbejdsgiver fortsat lønnen, selvom arbejdsgiveren ikke får en ydelse ud af det pga. at udlejning af spilleren. Derfor er nærværende spørgsmål, om beskatningsretten vil overgå til Sverige for denne spiller, når man betragter, at spilleren udøver sine aktiviteter som fodboldspiller i et land, hvor han ikke får udbetalt løn for den klub, han udøver sine aktiviteter for og repræsenterer.

Bestemmelsen i KSL § 48 e, stk. 1 forudsætter, at personen bliver begrænset eller fuld skattepligtig til Danmark i forbindelse med påbegyndelse af ansættelsesforholdet⁹⁹, hvorfor dette krav er opfyldt forudsat, at spilleren udelukkende har fast bolig til rådighed i Danmark, hvorved han er fuld skattepligtig. Dog er det også et faktum, at der i OECD's modeloverenskomst art. 17, stk. 1 anvendes et pejlemærke om fysisk tilstedeværelse i et andet land end domicillandet, for at beskatningsretten overgår til det kildeland, hvor man udøver sine aktiviteter.

Spørgsmålet bliver herefter, hvad man vægter højest ved fordeling af beskatningsretten for indkomst oppebåret af spilleren for aktiviteterne, der er udøvet i Sverige på baggrund af løn, der bliver optjent fra en dansk arbejdsgiver. Vi har derfor at gøre med en konflikt mellem to artikler i modeloverenskomsten – herunder art. 4 omkring domicilstatus og art. 17 om

⁹⁹ Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 30

fordeling af beskatningsret for sportsudøver. Disse artikler ses ikke at harmonere omkring en stillingstagen til fordelingen af beskatningsretten til lønindkomst for en fodboldspiller.

For at besvare ovenstående spørgsmål må vi tage udgangspunkt i et bindende svar fra Skatterådet i TfS 2010.813, hvor der blev spurgt til, hvorvidt man kunne anse den danske arbejdsgiver som den formelle arbejdsgiver, således KSL § 48 e, stk. 1 kunne opfyldes.¹⁰⁰ I dette svar bekræftede Skatterådet, at for at kunne anse den danske arbejdsgiver, som den formelle arbejdsgiver, måtte de sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser ligge ved den danske arbejdsgiver – herunder at afskedigelsesretten, i hvert fald, skulle ligge ved den danske arbejdsgiver.¹⁰¹ Smedegaard m.fl. er ligeledes af den opfattelse, at man ikke vil kunne forsvare et dansk arbejdsgiverforhold med en person, der udfører arbejde i udlandet, hvis ikke afskedigelsesretten ligger ved den danske arbejdsgiver.¹⁰² Man kan derfor argumentere for, at identifikationen af det formelle arbejdsforhold bliver snævert defineret til kun at gælde afskedigelsesretten, der – i dette tilfælde – skal ligge ved den formelle danske arbejdsgiver. Dette giver også god mening, når man betragter, at alle ledelsesretlige funktioner, en arbejdsgiver måtte have, ikke må "overføres" til udlandet, som der er påpeget at skulle gælde før man overhovedet kan tale for en udstationering overfor en arbejdsudlejning. Skatterådet har, med ovenstående dom, derfor betragtet afskedigelsesretten som det sidste og mest afgørende moment i forhold til at vurdere, hvor ledelsesretten reelt er i et ansættelsesforhold, der vedrører to forskellige arbejdsgivere i to forskellige stater.

Man må derfor stille sig undrende overfor eksemplet givet i afsnit 5.3.1, i forhold til hvorvidt man kan anse den danske klub som værende arbejdsgiver, selvom det er klubben, der betaler spilleren lønnen for aktiviteterne, der er udført i Sverige. Afskedigelsesretten er den ultimative ledelsesbeføjelse, men givet, at spilleren repræsenterer klubben i Sverige på daglig basis, må

¹⁰⁰ For uddybning af denne betingelse, se kapitel 3 – afsnit 3.1

¹⁰¹ Fra Skatterådets bindende svar i TfS 2010.813

¹⁰² Smedegaard m.fl.: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, s. 56

det også være dem, der i sidste ende vil kunne afskedige spilleren i tilfælde af brud for regler og kodeks i den svenske klub. Lønudbetalingen fra den danske klub er derfor underordnet, når spilleren repræsenterer en klub i Sverige, hvor værdisættet og reglerne håndhæves af den svenske klub, der herefter tager stilling til evt. sanktioner ved brud på disse.

Ovenstående er også med til at besvare konflikten omkring fordeling af beskatningsretten for lønindkomst, der er oppebåret som følge af aktiviteter udøvet i kildelandet jf. modeloverenskomstens art. 17, stk. 1. At fodboldspilleren er fuld skattepligtig til Danmark qua den faste bolig i Danmark efter modeloverenskomstens art. 4, stk. 2, litra a, og at den danske arbejdsgiver udbetaler lønnen til spilleren, hvorfor der er tale om A-indkomst efter KSL § 43, stk. 1, ændrer ikke på det forhold, at afskedigelsesretten ultimativt må ligge ved den svenske udlejningsklub. Dette er også givet, selvom der ikke er andet tilhørsforhold for spilleren til Sverige udover repræsentationen og den fysiske tilstedeværelse i landet. Dog er denne repræsentation af klubben alt afgørende, fordi det samtidig er med til at indikere, at det er her, personen udøver sine aktiviteter, hvorfor kravet om fysisk tilstedeværelse i kildelandet, må anses at være opfyldt ved spillerens repræsentation af den svenske klub.

5.4: SAMMENFATNING – RÆKKEVIDDEN AF EKSEMPEL

Man kunne, med baggrund i ovenstående, argumentere for, at det ændrer dynamikken i, hvordan vi bruger artiklerne i modeloverenskomsten. Vi er vant til at anse lønindkomst som den vigtigste indikator for, hvornår vi skal undersøge, om denne indkomst er oppebåret i et kildeland. Med andre ord bliver indkomst betragtet som den tilknytningsfaktor, der er afgørende for at bedømme, om der er tilknytning mellem skattesubjektet og kildestaten, man oppebærer sin indkomst i. Med dette eksempel kunne man på den anden side også forudsætte, at repræsentation af en klub i udlandet må kunne være en indikator for, hvornår man anses for fysisk at udøve sine aktiviteter i kildelandet – i hvert fald i de situationer, hvor en spiller bliver udlejet til en klub i udlandet uden at denne klub betaler lønnen til spilleren. Kommentarerne til modeloverenskomsten siger ikke så meget om dette problem, men understreger dog, at det er

underordnet, hvem der udbetaler indkomsten til sportsudøveren.¹⁰³ På den baggrund kan man derfor forudsætte, at OECD endnu engang betragter den fysiske tilstedeværelse i udlandet som den vigtigste faktor ved fordeling af beskatningen til lønindkomst for aktiviteter udført i udlandet, hvorfor repræsentationen af den svenske klub, i dette tilfælde, er afgørende for at løse beskatningsproblemstillingen.

Det er vigtigt at understrege, at eksemplet ikke afgør, hvorvidt Sverige i givet fald vil beskatte lønindkomsten, som den fysiske tilstedeværelse i landet giver mulighed for. Såfremt de ikke vil det, findes der i dansk ret regler om subsidær beskatningsret i tilfælde, hvor Sverige reelt undlader eller ikke har mulighed for at udnytte deres beskatningsret. Sådanne regler findes ikke i OECD's modeloverenskomst hvorfor, det givet den overordnede problemformulering og afgrænsning, ikke vil blive uddybet nærmere i denne afhandling.¹⁰⁴ Derudover giver modeloverenskomsten også mulighed for, at man i konkrete tilfælde løser dobbeltbeskatningsproblemstillinger ved hjælp af den gensidige aftaleprocedure i OECD's modeloverenskomst art. 25, stk. 3. En sådan aftaleprocedure vil vægte højt i tilfælde af fortolkningstvister, fordi det er staternes egne konkrete forslag til, hvordan en given dobbeltbeskatningssituation skal løses. Dermed kan man argumentere for, at staternes intention er en anden end det, evt. kommentarer i OECD's modeloverenskomst, har som formål.¹⁰⁵

Det er ligeledes vigtigt at understrege, at "30 dages-reglen", der blev indført som en del af forskerskatteordningen tilbage i 2017, sætter en begrænsning for, hvordan man kan indrette sig bedst muligt rent skatteteknisk ved udlejning til en klub i udlandet. Når kravet om den fysiske tilstedeværelse i udlandet, er det alt afgørende kriterium for anvendelsen af modeloverenskomsten art. 17, stk. 1, kan man kun udnytte denne forskerskatteordning i de

¹⁰³ OECD's modeloverenskomst' kommentarer til art. 17 – pkt. 8.1

¹⁰⁴ For en gennemgang af den subsidære beskatningsret, se Michelsen m.fl.: *International Skatteret*, s. 413 ff.

¹⁰⁵ Sick Andersen: SU 1995.206, s. 6

første 30 arbejdsdage ved udøvelse af aktiviteter, hvorfor man overgår til de almindelige skatte- og fradragsregler i det land, man udfører sine aktiviteter i efterfølgende. I ovenstående eksempel bliver spilleren udlejet til den svenske klub for 6 måneder, hvorfor de resterende ca. 5 måneder bliver beskattet på samme vilkår, som tilsvarende situationer ved beskatning af aktiviteter udført i kildelandet.

6: DELKONKLUSION – OPNÅR MAN FORMÅLET MED FORSKERSKATTEORDNINGEN?

6.1: RETLIGE PROBLEMSTILLINGER PÅ TO PARAMETRE

Ovenstående kapitel har været med til at stille relevante skatteretlige problemstillinger op på to parametre.

Med det ene parameter kan man konkludere, at den nye og globaliserede "30 dages-regel" har medført en skævvridning af forståelsen og anvendelsen af forskerskatteordningen for fodboldspillere, der efter mere end 10 år vender hjem til Danmark for at udøve deres aktiviteter. Denne skævvridning ses ikke at harmonere med den forståelse, der ligger til grund for art. 17 i OECD's modeloverenskomst, som ikke ses at blive tillagt en anden ordlyd, end den allerede opstillet, når Danmark indgår DBO'er med andre stater. Det altoverskyggende krav om fysisk tilstedeværelse i art. 17, passer ikke med vurderingen af antal af arbejdsdage i udlandet, som "30 dages-reglen" anvender. Det ses, at lovgiver har lavet disse regler ud fra parametrene for kildelandsbeskatning efter art. 15 i OECD's modeloverenskomst, hvorfor persongrupperne i art. 17 ikke er taget i betragtning. Dette er selvfølgelig et problem, der skal løses, da stadig flere og flere fodboldspillere, der vender hjem til Danmark efter ophold i udlandet, i hvert fald i fremtiden, vil kunne gøre brug af forskerskatteordningen pga. globaliseringen og eksponeringen af sporten.

På det andet parameter bliver kravet om fysisk tilstedeværelse i kildelandet, også relevant at iagttage i de situationer, hvor man udlejer spillere, der anvender forskerskatteordningen, til en udenlandsk klub. Man ser ikke at kunne betragte den danske arbejdsgiver som den formelle

arbejdsgiver i juridisk forstand, da repræsentationen for klubben i udlandet bliver identifikationen for det sted, hvor man ses at udøve sine aktiviteter. Det betyder, at selvom man ikke engang opgiver sin bopæl i Danmark qua logistiske årsager, vil repræsentationen af klubben i udlandet være rigeligt til at betragte den udenlandske klub som den reelle arbejdsgiver, der i sidste ende vil have afskedigelsesretten. Dette er upåagtet af, at den danske klub fortsat betaler spillerens løn. Det må derfor betyde, at man i sidste ende vil kunne have en situation, hvor kildelandet vil have beskatningsretten for indkomsten, der er oppebåret på baggrund af aktiviteterne udført i dette land, selvom det er den danske arbejdsgiver, der hæfter og betaler for indkomsten. Situationen kan dog løses ved hjælp af reglerne om subsidiaer beskatningsret, hvis kildelandet ikke ses at kunne beskatte den optjente indkomst for spilleren, der er udlejet.

Fælles for begge parametre er dog, at man kan stille spørgsmålstegn ved det overordnede formål, som forskerskatteordningen er tiltænkt at skulle opnå. Med de retlige problemstillinger er der sået tvivl om, i forhold til hvorvidt aktiviteterne, som fodboldspillerne udøver i udlandet, kommer Danmark til gode. Dette formål er hele begrundelsen for at kunne tiltrække udenlandske specialister og nøglemedarbejdere på en økonomisk attraktiv ordning, og derfor er det også vigtigt, at man i fremtiden løser disse problemstillinger for persongrupper, der ikke falder ind under kategorien i art. 15 i OECD's modeloverenskomst.

6.2: FREMTIDSUDSIGTERNE FOR FODBOLDSPILLERE, DER ANVENDER FORSKERSKATTEORDNINGEN

Hvordan løser vi så disse spørgsmål i fremtiden? Det nemme svar vil selvfølgelig være, at fodboldspillerne ikke anvender forskerskatteordningen, når de vender hjem til Danmark efter mere end 10 år i udlandet eller, som udenlandsk fodboldspiller, kommer til Danmark for første gang efter ansættelses hos en dansk klub. Dog kan man ikke fortænke de forskellige spillere i at skatteplanlægge på den bedste måde, og derfor vil en berettiget anvendelse af ordningen selvfølgelig være økonomisk attraktiv. Ordningen hjælper selvfølgelig også de danske klubber, fordi de kan tilbyde en højere løn til spillerene qua deres fokus på nettolønnen.

Der er ikke noget klart svar på, hvordan det løses. Man kan selvfølgelig argumentere for, at reglerne om subsidær beskatningsret i dansk ret, i hvert fald, vil kunne løse dele af problemstillingerne vedrørende udlejning af spillere, der anvender ordningen, til en udenlandsk klub. Hvad angår det andet spørgsmål, vedrørende den nye "30 dages-regel", er der tilstrækkelig grund til at tro, at ny lovgivning på området vil være nødvendig. Det er bevist, at lovgiver i forvejen ikke ses at have iagttaget persongrupperne i art. 17 ved implementeringen af de nye regler omkring de 30 arbejdsdage i udlandet, hvorfor kravet om fysisk tilstedeværelse i kildelandet ikke harmonerer med opgørelsen af antal arbejdsdage i udlandet for disse persongrupper. Uden ny lovgivning ses dette spørgsmål ikke at kunne løses.

7: PERSPEKTIVER TIL ANDRE PERSONGRUPPER I OECD'S MODELOVERENSKOMST ART. 17

Det er allerede blevet konkluderet, at art. 17 fordeler beskatningsretten til sportsudøvere i bred forstand. Derfor kan mange af de problemstillinger, der er rejst i ovenstående afsnit, selvfølgelig også rejses, når eksempelvis håndboldspillere, cykelryttere mv. berettiget kan anvende forskerskatteordningen. Det kræver selvfølgelig, at betingelserne for anvendelse af ordningen er opfyldt, hvor betingelsen om at have en dansk arbejdsgiver og vederlagskravet, er de vigtigste krav at opfylde. Når det gælder de førnævnte sportsgrene, kan man måske tale om nichesportsgrene ud fra et samlet perspektiv, som gør, at det kan være svært at opfylde især vederlagskravet, fordi sporten endnu ikke er særlig globaliseret i forhold til især fodbold. Dog er det muligt, da også håndboldspillere og cykelryttere kan indgå i teams under en dansk arbejdsgiver, hvor de modtager vederlag for deres aktiviteter.

Hvad angår den anden type af persongruppe, befinder "entertainere"/kunstnere sig i et spændingsfelt. For så vidt angår kunstnere og artister, har Østre Landsret allerede konkluderet, at engangshonorarer, der tilfalder disse personligt, ikke anses som værende et led i et personligt tjenesteforhold pga. varigheden af det manglende engagement mellem parterne (herunder arrangørerne og artisterne) jf. U 1981.349 Ø. Dommen ses at kunne være retstillingen på området grundet den manglende dissens mellem dommerne, samtidig med, at

landsretten udtaler sig bredt i forhold til at gælde alle typer af artister og kunstnere, selvom selve sagen udelukkende vedrører cirkusartister.

Man er selvfølgelig nødt til at tage det forbehold, at man ikke principielt kan konkludere, at alle engangshonorarer, som artister modtager, ikke er at anse som led i et personligt tjenesteforhold. Dog må man også argumentere for, at de fleste artister (musikere, kunstnere mv.) modtager engangsbeløb ved for eksempel koncerter på festivaller, hvorfor varigheden af engagementet mellem parterne er begrænset.

Hvis ovenstående er tilfældet, bliver det svært for "entertainere" og kunstnere, i art. 17's forstand, at anvende forskerskatteordningen, fordi man som regel modtager et engangshonorar for koncerterne, hvilket betyder, at man ikke er i personligt tjenesteforhold til en dansk arbejdsgiver.

KAPITEL 5: KONKLUSION

Udgangspunktet for denne kandidatafhandling var forskerskatteordningen og de betingelser, der er knyttet til denne i KSL § 48 e. Da disse regler blev indført i starten af 1990'erne, var det med et overordnet formål om, at den økonomiske fordel skulle være med til at sørge for at specialiseret og unik viden, kom Danmark til gode. Med bevidstheden om, at denne ordning kunne bruges til at tiltrække udenlandske nøglemedarbejdere og specialister til landet ved hjælp af en skattemæssig fordel, blev der også fundet støtte til, at ordningen også vil hjælpe virksomhederne, fordi de, ud fra et nettobetragningsprincip, kunne tilbyde disse personer en højere løn, end hvad der ellers kunne lade sig gøre.

Nettobetraktningen har dog også været afgørende for, at der er andre persongrupper end de oprindeligt tiltænkte, som har kunne anvende forskerskatteordningen, når de kom til Danmark på en tidsbegrænset ansættelse. Specielt her har sportsudøvere – herunder især fodboldspillere – stor mulighed for at kunne anvende denne ordning qua den øgede globalisering og eksponering, der har resulteret i stigende lønninger.

Forskerskatteordningen udgøres af seks betingelser, der alle sammen mere eller mindre tydeligt fremgår af KSL § 48 e. Alle betingelserne skal opfyldes, før man kan berettiget kan anvende ordningen. Når der tales om andre persongrupper end forskere, har det specielt været vederlagskravet, der har været vigtigt at opfylde. Dette krav er undertiden blevet lempet markant, hvilket gør, at flere persongrupper end de oprindeligt tiltænkte, har fået nemmere ved at kunne anvende ordningen. Her er det vigtigt at understrege, at især fodboldspillere, der kommer til Danmark, med tiden vil kunne bruge ordningen, da gennemsnitlønnen i Superligaen langt overstiger vederlagskravet.

Dog er der også retlige problemstillinger knyttet til betingelserne. Der ses at være overvejelser, der skal indgå i skatteplanlægningen. Herunder er det oplagt at nævne danske klubbers udbetalinger af bonusser til personer, der anvender forskerskatteordningen knyttet til diskussionen om løbende og efterfølgende retserhvervelse af bonusser.

Det kan på baggrund af de undersøgende og analyserede problemstillinger konkluderes, at der yderligere findes problematikker, der ikke stemmer overens med det overordnede formål, som forskerskatteordningen har.

For det første kan man konkludere, at den nye "30 dages-regel" giver forskellige sportsudøvere – og herunder også fodboldspillere – mulighed for at anvende forskerskatteordningen i udlandet, uden at aktiviteterne kommer Danmark til gode. Skævvridningen mellem antal af arbejdsdage i udlandet, som der indgår i vurderingen i henhold til "30 dages-reglen", harmonerer ikke med kravet om den fysiske tilstedeværelse i kildelandet, der er omdrejningspunktet for fordeling af beskatningsretten for sportsudøvere i henhold til art. 17 i OECD's modeloverenskomst. Efter en analyse af kommentarerne til modeloverenskomsten, ses det ikke, at Danmark har taget forbehold for nogen af kommentarerne til art. 17, hvorfor man kan komme frem til den konklusion, at Danmark ses at indgå DBO'er med andre stater ud fra den samme intention, ordlyd og forståelse, som OECD tillægger art. 17. Man kan i den forbindelse konkludere, at lovgiver ikke ses at have taget for højde for det faktum, at sportsudøvere også kan anvende forskerskatteordningen. "30 dages-reglen" ses nemlig at tage udgangspunkt i kildelandsbeskatning efter art. 15 i OECD's modeloverenskomst. Dette problem skal selvfølgelig løses, hvis man stadig ønsker, at sportsudøvere skal kunne anvende forskerskatteordningen, da der stadig er flere fodboldspillere, der vender hjem til Danmark efter ophold i udlandet.

For det andet er kravet om fysisk tilstedeværelse i kildelandet, efter OECD's modeloverenskomst art. 17, også vigtig i de situationer, hvor man udlejer en spiller, der anvender forskerskatteordningen, til et andet land. Som udgangspunkt skal man sondre mellem udstationering og arbejdsudleje, da det ikke er muligt at anvende ordningen i sidstnævnte tilfælde, da der ikke består noget ansættelsesforhold mellem den danske arbejdsgiver og personen, der anvender ordningen. Alligevel er det muligt at omgå denne værnsregel i KSL § 48 e, stk. 2, hvis man ikke opgiver den danske bopæl i forbindelse med udlejningen. Der gives i den forbindelse et eksempel på en fodboldspiller, der bliver udlejet til en klub i Sverige, hvor det herefter, logistisk set, er muligt at bevare bopælen i Danmark. I denne situation bliver det alligevel kildelandet, der vil kunne beskatte en given indkomst, fordi aktiviteterne fysisk bliver

udført i dette kildeland, og det er klubben i kildelandet, der i sidste ende må have den ultimative afskedigelsesret grundet repræsentationen for klubben i udlandet. Det betyder, at aflønningen af spilleren, der sker ved den danske arbejdsgiver, er underordnet, fordi repræsentationen for klubben i kildelandet bliver identifikationen med udførelsen af aktiviteterne i kildelandet.

De ovenstående problematikker har det til fælles, at der i begge situationer kan stilles spørgsmålstejn til, at aktiviteterne og arbejdskraften kommer Danmark til gode. Det ses også, at spillerne ikke omgår reglerne på ulovlig vis, hvorfor det er problemstillinger, der skal løses, hvis man stadig ønsker, at man skal kunne anvende forskerskatteordningen, med det oprindeligt tiltænkte formål in mente.

Vedrørende problemstillingen omkring "30 dages-reglen", er det nødvendigt med ny lovgivning, da de nye regler ikke ses at have taget persongrupperne i art. 17 i betragtning. Når det gælder den anden problematik omkring udlejning af en spiller, kan det blive muligt at beskatte indkomsten ud fra reglerne om subsidiær beskatningsret i dansk ret, såfremt det ikke kan tilkomme kildelandet at beskatte indkomsten. Dette kunne være tilfældet i eksemplet, der er givet, da det er den danske arbejdsgiver, der ses at aflønne spilleren.

KILDEFORTEGNELSE

LITTERATUR

Bøger:

- Evald, Jens m.fl.: *Dansk og international sportsret*, 2. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2017
- Michelsen, Aage m.fl.: *International Skatteret*, 4. udgave, Karnov Group, 2017
- Michelsen, Aage m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*, 18. udgave, Djøf Forlag, 2019
- Munk-Hansen, Carsten: *Retsvidenskabsteori*, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2014
- Koerver Schmidt, Peter m.fl.: *International Skatteret – i et dansk perspektiv*, 1. udgave, Hans Reitzel, 2015
- Smedegaard, Niels & Jensen, Steen: *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens §§ 48 E-F*, 1. udgave, Karnov Group, 2012

Artikler i tidsskrifter:

- C. Ketelsen, Henrik. 1992. SU 1992.123, *International Skatteret v/Aage Michelsen*, Karnov Group Danmark A/S. Ss. 1-2
- Sick Andersen, Peter. 1995. SU 1995.206, *Den retskildemæssige værdi i dansk ret af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst*, Karnov Group Danmark A/S. SS. 1-13

Online artikler:

- Elmdal Glud, Rasmus. 2021. *Mikkel Hansen vender hjem til stor økonomisk fordel*. URL: <https://sport.tv2.dk/haandbold/2021-02-18-mikkel-hansen-vender-hjem-til-stor-oekonomisk-fordel>. Tilgået første gang d. 10. marts 2021
- www.bold.dk. *Flere spillere på forskerordning*. URL: <https://www.bold.dk/fodbold/nyheder/Flere-spillere-paa-forskerordning/>. Tilgået første gang d. 18. marts 2021
- www.dbu.dk. *Ny landsholdsaftale for herrelandsholdet skal skabe bedre samarbejde*. URL: <https://www.dbu.dk/nyheder/2018/september/ny-landsholdsaftale-for-herrelandsholdet-skal-skabe-bedre-samarbejde/>. Tilgået første gang d. 27. marts 2021
- www.spillerforeningen.dk. *Om Spillerforeningen*. URL: <https://spillerforeningen.dk/om-os/>. Tilgået første gang d. 10. april 2021

Publikationer:

- **Karnov om Kildeskatteloven**
Karnovs noter til Kildeskatteloven §§ 48 e-f (LBK nr. 117 af d. 29. januar 2016): Karnov Group Danmark A/S, 2016
- **Karnov om Lov om ændring af kildeskatteloven**
Karnovs noter til lov om ændring af kildeskatteloven og andre skattelove – Ændring af skatteordningen for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere (LBK nr. 522 af d. 15. juni 2008): Karnov Group Danmark A/S, 2008
- **Kommentarer til OECD's modeloverenskomst**
Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, OECD Publishing, senest rev. 2014
- **SKAT's Juridiske Vejledning**
SKAT's Juridiske Vejledning 2021-1, version 3.6 – afsnit C.F.6, 29. januar 2021
SKAT's Juridiske Vejledning 2021-1, version 3.6 – afsnit C.F.8, 29. januar 2021
- **Skatteminister, Morten Bødskovs, svar til Carl Valentin (SF) af d. 18. december 2019**
Svar på spørgsmål nr. 133 af d. 29. november 2019, J.nr. 2019-11338,
<https://www.ft.dk/samling/20191/almdel/sau/spm/133/svar/1620525/2127564/index.htm>
- **Sporting Intelligence**
Global Sports Salaries Survey 2018, Sporting Intelligence Publishing, 2018. s. 19¹⁰⁶

Lovgivning, forslag, ændringer mv.:

- **Folketingstidende 1991-92, Tillæg A**
Lovforslag nr. 158 af d. 10. december 1991: *Forslag til lov om ændring af kildeskatteloven og andre skattelove – 30 pct. s-beskatning af visse lønmodtagere mv.*
- **Grundloven (GRL)**
Lov nr. 169 af d. 5. juni 1963: *Danmarks Riges Grundlov*
- **Kildeskatteloven (KSL)**
LBK nr. 117 af d. 29. januar 2016: *Bekendtgørelse af Kildeskatteloven*
- **Ligningsloven (LL)**

¹⁰⁶ Publikationen vedlægges også som bilag 1

LBK nr. 806 af d. 8. august 2019: *Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven)*

- **Lov om ændring af kildeskatteloven**

- L nr. 522 af d. 15. juni 2008: *Lov om ændring af kildeskatteloven og andre skattelove – Ændring af skatteordningen for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere*
- L nr. 1504 af d. 23. december 2014: *Lov om ændring af kildeskatteloven – Nedsættelse af vederlagskravet i skatteordningen for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere*
- L nr. 1745 af d. 27. december 2016: *Lov om ændring af udlændingeloven og kildeskatteloven - Opholdstilladelse med henblik på ansættelse på forskningscenteret European Spallation Source (ESS) i Sverige, europæiske forskningsinfrastrukturkonsortiers anvendelse af skatteordningen for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere m.v.*

- **OECD's modeloverenskomst**

OECD: *Model Tax Convention on income and on capital: Condensed*, version 2014, OECD Publishing

- **Personskatteloven (PSL)**

LBK nr. 799 af d. 7. august 2019: *Bekendtgørelse om indkomstskat for personer m.v.*

- **Selskabsskatteloven (SEL)**

LBK nr. 1084 af d. 26. juni 2020: *Bekendtgørelse af Selskabsskatteloven*

RETSPRAKSIS

Ugeskrift for Retsvæsen (UfR)

- U 1981.349 Ø
- U 2018.1385 H

Tidsskrift for skatter og afgifter (TfS)

- TfS 1993.7 H
- TfS 1997.816
- TfS 2007.977
- TfS 2009.682
- TfS 2010.813
- TfS 2011.623
- TfS 2018.669

BILAG

Bilag 1: Udklip af lønningerne for forskellige professionelle fodboldligaer rundt om i verdenen
(Danmark markeret med **rød markering**). Bemærk alle 68 ligaer ikke er medtaget.

sportingintelligence

A SNAPSHOT OF WAGES IN 68 FOOTBALL LEAGUES AROUND THE WORLD

COUNTRY	CONTINENT	TOP DIVISION	AVG BASIC ANNUAL FIRST TEAM PAY (£)	AVG BASIC ANNUAL FIRST TEAM PAY (€)	AVG BASIC ANNUAL FIRST TEAM PAY (\$)
ENGLAND	EUROPE	PREMIER LEAGUE	£2,990,726	€3,379,520	US\$3,935,197
SPAIN	EUROPE	LA LIGA	£2,201,057	€2,487,194	US\$2,896,151
ITALY	EUROPE	SERIE A	£1,519,885	€1,717,470	US\$1,999,865
GERMANY	EUROPE	BUNDESLIGA	£1,396,575	€1,578,130	US\$1,837,613
FRANCE	EUROPE	LIGUE 1	£989,776	€1,118,447	US\$1,302,347
CHINA	ASIA	SUPER LEAGUE	£799,212	€903,110	US\$1,051,603
RUSSIA	EUROPE	PREMIER LEAGUE	£666,569	€753,223	US\$877,071
TURKEY	EUROPE	SÜPER LIG	£656,675	€742,043	US\$864,053
BRAZIL	S AMERICA	BRASILEIRÃO	£509,758	€576,027	US\$670,740
CANADA	N AMERICA	MLS (3 OF 23 CLUBS)	£395,108	€446,472	US\$519,883
S.ARBABIA	ASIA	PRO LEAGUE	£386,026	€436,209	US\$507,933
BELGIUM	EUROPE	FIRST DIVISION A	£306,233	€346,043	US\$402,941
MEXICO	N AMERICA	LIGA MX	£305,948	€345,721	US\$402,566
ARGENTINA	S AMERICA	PRIMERA DIVISION	£288,079	€325,529	US\$379,054
PORTUGAL	EUROPE	PRIMEIRA LIGA	£271,728	€307,053	US\$357,540
USA	N AMERICA	MLS (20 OF 23 CLUBS)	£268,272	€303,147	US\$352,992
SWITZERLAND	EUROPE	SUPER LEAGUE	£246,253	€278,266	US\$324,020

18

sportingintelligence

COUNTRY	CONTINENT	TOP DIVISION	AVG BASIC ANNUAL FIRST TEAM PAY (£)	AVG BASIC ANNUAL FIRST TEAM PAY (€)	AVG BASIC ANNUAL FIRST TEAM PAY (\$)
NETHERLANDS	EUROPE	EREDIVISIE	£245,849	€277,809	US\$323,488
JAPAN	ASIA	J-LEAGUE	£239,431	€270,557	US\$315,043
AUSTRIA	EUROPE	BUNDESLIGA	£177,162	€200,193	US\$233,110
SCOTLAND	EUROPE	PREMIERSHIP	£176,236	€199,147	US\$231,891
UKRAINE	EUROPE	PREMIER LEAGUE	£169,237	€191,238	US\$222,682
GREECE	EUROPE	SUPERLEAGUE	£129,664	€146,520	US\$170,612
DENMARK	EUROPE	SUPERLIGA	£120,094	€135,706	US\$158,020
KAZAKHSTAN	EUROPE	PREMIER LEAGUE	£112,869	€127,542	US\$148,513
ISRAEL	EUROPE	PREMIER LEAGUE	£109,338	€123,552	US\$143,867
SOUTH KOREA	ASIA	K LEAGUE	£100,998	€114,128	US\$132,893
AUSTRALIA	ASIA	A-LEAGUE	£99,928	€112,919	US\$131,485
SWEDEN	EUROPE	ALLSVENSKAN	£87,152	€98,482	US\$114,675
INDIA	ASIA	SUPER LEAGUE	£81,864	€92,506	US\$107,717
POLAND	EUROPE	EKSTRAKLASA	£80,602	€91,080	US\$106,056
CROATIA	EUROPE	FIRST FOOTBALL LEAGUE	£79,982	€90,380	US\$105,240
ROMANIA	EUROPE	LIGA 1	£79,793	€90,166	US\$104,992
CHILE	S AMERICA	PRIMERA DIVISION	£74,540	€84,230	US\$98,080

19

(Skærmprint foretaget torsdag d. 29. april 2021, kl. 13.25)

Sporting Intelligence: Global Sports Salaries Survey 2018, Sporting Intelligence Publishing, 2018.

Bilag 2: Dokumentation for antal anslag omfattende al brødtekst, undtagen forside, fodnoter, abstract, indholdsfortegnelse og litteraturliste samt bilag.



Ordoptælling

Statistik:

Sider	64
Ord	17.166
Tegn (uden mellemrum)	98.196
Tegn (med mellemrum)	116.213
Afsnit	249
Linjer	1.638

☐ Medtag fodnoter og slutnoter

Luk

(Skærmpoint foretaget lørdag d. 15. maj 2021, kl. 07.35)